

٢٠٠٥

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٥

متضمنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

IFRS



جمعية المحاسبين المعتمدين (الأردن)

The Arab Society of Certified Accountants (Jordan)



International
Accounting Standards
Board®

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠٠٥

مُصَنِّعةُ معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB)

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0) 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org Web: www.iasb.org

Deposit no. at the Department of the National Library 2042/7/2006

License no. at the Department of Press & Publications 2692/7/2006

Copyright© 2005- 2006 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, including International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from IASCF Publications Department. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0) 20 7332-2730, Fax: +44 (0) 20 7332-2749,

E-mail: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

All rights reserved. No part of IASB's publications may be translated, reprinted, reproduced or utilized in any form either in whole or in part, or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Arabic translation of International Financial Reporting Standards, Interpretations and other IASB material included in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Arabic translation is published by the Arab Society of Certified Accountants in Jordan, with the permission of IASCF. The Arabic translation is the copyright of IASCF.

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication. whether such loss is caused by negligence or otherwise.



International
Accounting Standards
Board®

The IASB logo/ "Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards", and "SIC" are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Acknowledgement:

Cover designed and produced in the United Kingdom by Buckmans Telephone +44 (0) 20 7770 6040

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٢٠٠٥

مُضمَّنة معايير المحاسبة الدولية
والتفسيرات كما هي في ١ يناير ٢٠٠٥

النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
كما في ١ يناير ٢٠٠٥

International Accounting Standards Board ®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Telephone: +44 (0) 20 7246 6410
Fax: +44 (0) 20 7246 6411
E-mail: iasb@iasb.org

Publications Telephone: +44 (0) 20 7332 2730
Publications Fax: +44 (0) 20 7332 2749
Publications E-mail: publications@iasb.org
Website: <http://www.iasb.org>

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
شارع مكة-كلية طلال أبوغزاله- الجامعة الأردنية الأردنية
ص ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢
هاتف: +٩٦٢-٦-٥٥٠٩١٠١
فلكس: +٩٦٢-٦-٥٥٠٩١٠٠
عمان-المملكة الأردنية الهاشمية
بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com
موقع: [http:// www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)

يتم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى المستندات المرافقة لها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠ (٠) ٤٤، فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ - ٦٤١٠ (٠) ٤٤

Web: www.iasb.org الموقع: iasb@iasb.org البريد الإلكتروني:

رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر: ٢٠٠٦/٧/٢٦٩٢

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: ٢٠٠٦/٧/٢٠٤٢

حقوق التأليف محفوظة © ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، ومسودات العرض وغيرها من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، متضمناً معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات، هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:

IASCF Publications Department,

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

هاتف: ٢٠ ٧٢٣٢ - ٢٧٣٠ (٠) ٤٤، فاكس: ٢٠ ٧٢٣٢ - ٢٧٤٩ (٠) ٤٤

البريد الإلكتروني: <http://www.iasb.org> الموقع: publications@iasb.org

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية أو إعادة طبعها أو نسخها أو استخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو باستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات واسترجاعها دون إذن خطي مسبق من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).

تعتبر هذه الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتفسيرات وغيرها من مواضيع مجلس معايير المحاسبة الدولية الواردة في هذا المنشور تم اعتمادها من قبل لجنة مراجعة الترجمة إلى العربية والمشكلة من قبل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويقوم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار الترجمة العربية. للترجمة العربية هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

لا يتحمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية والمؤلفون والناشرون مسؤولية أية خسائر تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يعتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواء كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.



IASB logo/"Hexagon Device", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRSs", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح باستخدامها دون موافقة هذه المؤسسة.

إقرار

تم تصميم وإعداد الغلاف في المملكة المتحدة بواسطة بيكماتز هاتف: ٢٠ ٧٧٧٠ ٦٠٤٠ (٠) ٤٤

مقدمة الترجمة العربية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام ٢٠٠٥

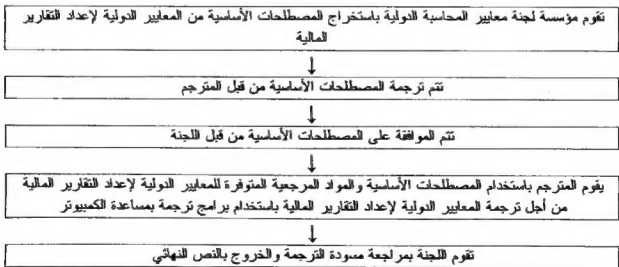
إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي تلك المعايير المحاسبية والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وهو الهيئة المستقلة التي تم تأسيسها من أجل وضع المعايير المحاسبية بغية تطبيقها عالمياً.

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية ملتزم، بما يصب في الصالح العام، بوضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة التي تتطلب معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأغراض العامة. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف، يتعاون مجلس معايير المحاسبة الدولية مع واضعي معايير المحاسبة لتحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة في مختلف أنحاء العالم.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى يناير ٢٠٠٥ منذ بدء عملياته في إبريل ٢٠٠١ بتتبع ١٧ معيار من معايير المحاسبة الدولية البالغ عددها ٣٤ والتي ورثها عن الهيئة السابقة له كما عمل على سحب ثلاثة معايير منها. وعمل أيضاً على سحب جميع التفسيرات التي وضعتها لجنة التفسيرات الدائمة السابقة (التي حلت محلها في العام ٢٠٠٢ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) باستثناء أحد عشر تفسيراً. بالإضافة إلى ذلك، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ستة معايير دولية لإعداد التقارير المالية وخمس تفسيرات جديدة بالكامل.

تشير دراسة أجرتها شركة ديلويت قد ناقش إلى أن ٩٩ بلداً يقتضي أو يسمح باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المتداولة التي تبدأ أعمالها في العام ٢٠٠٥. في حين أن بعض المناطق الأخرى، بما في ذلك أستراليا ونيوزلندا والفلبين وسنغافورة، تبني ممارساتها الوطنية على أساس المعايير الدولية. ورغم أن النص الرسمي للمعايير يبقى باللغة الإنجليزية، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قام بترجمة المعايير إلى عدة لغات رئيسية من أجل تسهيل التحضير لتطبيقها واستخدامها. ولا يقرب هذا الأمر المعايير إلى مستخدميها في كافة الأسواق فحسب، بل ينبغي أن يعزز من النقاش حول إعداد التقارير المالية في جميع القطاعات وفيما بين الأطراف المهتمة. وتعتبر النسخة العربية جزءاً هاماً من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعليمها ورفع مستوى الوعي بها في البلدان الناطقة باللغة العربية.

تتم تتبع ترجمات المعايير من قبل لجنة خبراء محاسبة من الناطقين الأصليين يتمتعون بالمعرفة والخبرة الملموستين في مجال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولديهم معرفة وفهم ممتازين باللغة الإنجليزية وبالتحديد لغة المحاسبة وإعداد التقارير المالية. تتبع ترجمة المعايير إلى معظم اللغات العملية المبينة التالية.



إن الترجمة النهائية، كما ستجودها في هذا الكتاب، هي ثمرة عملية تشارك وتعاون بين أعضاء اللجنة الذين منحوا وقتهم وجهدهم، والمنسق الذي أورد كافة الآراء المختلفة لأعضاء اللجنة للتوصل إلى اتفاق حول النص النهائي. أود هنا

أقدم الشكر إلى المجمع العربي للمحاسبين القانونيين لقيامهم بتنسيق تلك الترجمة، وإلى أعضاء لجنة المراجعة الذين قاموا بمراجعة المصطلحات وترجمتها وكذلك نص المعايير باللغة العربية وذلك من أجل ضمان الجودة الكلية.

أخيراً، فإني أشجعكم على زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية (www.iasb.org) لمواكبة التطورات في عمل المجلس.

توماس سيلينستين

مدير العمليات

مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

لندن

لجنة مراجعة الترجمة إلى اللغة العربية لسنة ٢٠٠٥

- الأستاذ طلال أبوغزاله: رئيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - القاهرة (رئيساً)
- د. أسامة طيارة: شريك ومدير عام مكتب أسامة طيارة - محاسبون قانونيون - السعودية (نائب أول للرئيس)
- الأستاذ قطوان مطر: محاسب قانوني - شريك سابق آرثر أندرسون - لندن (نائب ثاني للرئيس)
- الأستاذ عبد الكريم أحمد الزعروني: جمعية المحاسبين والمراجعين الإماراتية - الإمارات (عضواً)
- د. طلال سجينسي: بروفيسور المحاسبة والتدقيق - جامعة الملك عبد العزيز - السعودية (عضواً)
- د. رشا آتور حمادة: بروفيسور في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق - سوريا (عضواً)
- الأستاذ عماد حافظ رجب: عضو شريك إرنست آند يونغ - مصر (عضواً)
- فرائيمس حنا بواب: شريك في بواب وشركاه - عضو برايس ووتر هاوس كوبرز - الأردن (عضواً)
- عنان جريس خليف: شريك خليف وشركاه - عضو كي بي إم جي الدولية - الأردن (عضواً)
- الأستاذ توفيق أيوب: مسئول الرقابة المهنية - طلال أبوغزاله وشركاه الدولية (منسق اللجنة)

اللجنة التي شاركت في مراجعة الترجمة إلى العربية لسنة ٢٠٠٤

- درفت أحمد عبد الكريم: الأمين العام - مجلس الخدمات المالية الإسلامية - ماليزيا (رئيس اللجنة)
- إلهام إبراهيم حسن: الشريك المسؤول - برايس ووتر هاوس كوبرز - مملكة البحرين (عضواً)
- محمد يحيى: الشريك التنفيذي - كي بي إم جي حازم حسن - مصر (عضواً)
- سمير أبو لغد: شريك - إرنست آند يونغ - الأردن (عضواً)
- موسى فؤاد الدجاني: شريك - ديلويت آند توش - الإمارات (عضواً)
- يوسف عبدالله تقي: مدير - بيت التمويل الكويتي - البحرين (عضواً)
- مبارك عيسى إبراهيم الأمين: شريك - مكتب مبارك للمحاسبة والمراجعة والاستشارات المالية - مراسلون إرنست آند يونغ (مكتب مستقل) - السودان (عضواً)
- د. محمود عبد الملك فخرا: أستاذ المحاسبة المشرك - جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية - الكويت (عضواً)
- منير داود صيداتي: ممثل نقاب النقيب - نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان - لبنان (عضواً)
- أحمد إبراهيم البلوشي: عضو مجلس الإدارة - جمعية المحاسبين البحرينية - البحرين (عضواً)
- صلاح محمود ابوظوفه: عضو جمعية منقضي الحسابات القانونيين الفلسطينية - فلسطين (عضواً)
- شرعة إبراهيم راشد: محاسبة - آر كابيتا بنك - البحرين (منسق اللجنة)

المحتويات

١	التغيرات في هذه الطبعة
٣	المقدمة
١١	النظام الداخلي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
٢٣	مقدمة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٢٩	إطار إعداد وعرض البيانات المالية
	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (معيار التقارير)
٥٥	المعيار الدولي لإعداد تقارير مالية ١
١٣٧	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
٢٦٩	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
٣٨٩	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
٥٢٣	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
٥٧٣	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
	معيار المحاسبة الدولية (معيار المحاسبة)
٦٠١	معيار المحاسبة الدولي ١
٦٥٥	معيار المحاسبة الدولي ٢
٦٧٥	معيار المحاسبة الدولي ٧
٦٩٧	معيار المحاسبة الدولي ٨
٧٣١	معيار المحاسبة الدولي ١٠
٧٤٥	معيار المحاسبة الدولي ١١
٧٦١	معيار المحاسبة الدولي ١٢
٨١٩	معيار المحاسبة الدولي ١٤
٨٥٣	معيار المحاسبة الدولي ١٦
٨٨٧	معيار المحاسبة الدولي ١٧
٩١٥	معيار المحاسبة الدولي ١٨
٩٣٥	معيار المحاسبة الدولي ١٩
١٠٥٥	معيار المحاسبة الدولي ٢٠
١٠٦٥	معيار المحاسبة الدولي ٢١
١٠٩٥	معيار المحاسبة الدولي ٢٣
١١٠٣	معيار المحاسبة الدولي ٢٤
١١٢١	معيار المحاسبة الدولي ٢٦
١١٣٣	معيار المحاسبة الدولي ٢٧
١١٦١	معيار المحاسبة الدولي ٢٨
١١٨٣	معيار المحاسبة الدولي ٢٩

١١٩٣	الإفصاح في البيانات المالية للبنوك	٣٠	معيار المحاسبة الدولي
١٢٠٧	والمؤسسات المالية المشابهة	٣١	معيار المحاسبة الدولي
١٢٣١	الحصص في المشاريع المشتركة	٣٢	معيار المحاسبة الدولي
١٣٢١	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	٣٣	معيار المحاسبة الدولي
١٣٨١	حصة السهم من الأرباح	٣٤	معيار المحاسبة الدولي
١٤٠٥	التقارير المالية المرحلية	٣٦	معيار المحاسبة الدولي
١٥٥٣	انخفاض قيمة الأصول	٣٧	معيار المحاسبة الدولي
١٥٨٧	المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة	٣٨	معيار المحاسبة الدولي
١٦٥٧	الأصول غير الملموسة	٣٩	معيار المحاسبة الدولي
١٩٤١	الأدوات المالية : الإعتراف والقياس	٤٠	معيار المحاسبة الدولي
١٩٨٩	الاستثمارات العقارية	٤١	معيار المحاسبة الدولي
	الزراعة		

التفسيرات

٢٠٣١	مقدمة لتفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١		
٢٠٣٧	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة		
	و الاستعادة والإلتزامات المعلقة		
٢٠٥٧	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢		
٢٠٧٥	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣		
٢٠٩٧	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥		
٢١١٩	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٦		
٢١٣٣	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٧		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٨		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٩		
٢١٣٧	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠		
٢١٤١	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١١		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٢		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٣		
٢١٤٩	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٤		
٢١٥٥	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٥		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٦		
٢١٦١	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٧		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٨		
٢١٦٥	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٩		
	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠		
٢١٦٩	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢١		
٢١٧٩	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٢		
٢١٨٥	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٣		
٢١٩١	تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٤		

قائمة المصطلحات

الفهرس

٢٢٠١	
٢٢٤٧	

التغييرات في هذه الطبعة

هذا القسم هو دليل مختصر للتغييرات التي حصلت منذ طبعة عام ٢٠٠٤ والتي تم دمجها في هذه الطبعة من مجلد كتاب المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.

المقدمة

تعد التغييرات الأساسية التي تحتوي عليها هذه الطبعة من مجلد الكتاب خلاصة لما يلي:

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد ٦.
- تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١-٥.
- التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمعيار ٣٩ والتفسير ١٢.
- التعديلات الأخيرة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقائمة عن هذه الإعلانات.

معايير جديدة

يحتوي هذا الإصدار على تفاصيل المعايير الجديدة والتفسيرات كالتالي:-

المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية ٦

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ «استكشاف وتقييم الموارد المعدنية» يخصص التقارير المالية لهذه النشاطات، وهذا المعيار يحتاج للتطبيق في ١ يناير ٢٠٠٦. وبفضل التطبيق المبكر.

معايير أخرى

أصدر المجلس تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ - ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد تم دمج التعديلات الواردة في المعيارين في النسخة الحالية من هذا الكتاب.

التعديلات على معيار المحاسبة لدولي ١٩ "مناقص الموظفين" (تحتوي كل من الأرباح والخسائر الإكثورية، خطط المجموعة والإصاحات) على تاريخ نفاذ مختلفة في التعديلات الواردة على المعيار ١٩ "مناقص الموظفين". يجب أن تطبق المتطلبات الإجبارية للفترة السنوية قبل أو بعد ١ يناير ٢٠٠٦، ويصبح بالتطبيق المبكر. تحتوي التعديلات على بيانات الاستكمال للفترة السنوية بنهائية أو بعد ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤. وهناك تأثير متساو إذا زادت المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لتعكس هذه التعديلات.

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس في الفترات الإنتقال والإعراف المبني للأصول والإلتزامات المالية) تحتاج للتطبيق للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥ (أو قبل التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".

تفسيرات لجنة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية من ١-٥

تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخمسة التي تم تطويرها هي:

- **تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١** التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة
- **تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢** أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة
- **تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣** حقوق الإنبعث
- **تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤** تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوى على عقد إيجار

- تفسير لجنة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٥ الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

في هذه النسخة تحتوي تفسيرات لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تعديلات على التفسير ١٢- توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص. وهذه التعديلات تم تطبيقها في ١ يناير ٢٠٠٥، وقد تم دمجها في نص التفسير في هذه النسخة من الكتاب.

يحتاج تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١ لتطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ سبتمبر ٢٠٠٤، وتطبيق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢ لتطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ ١ يناير ٢٠٠٥. كما يحتاج تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ لتطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد تاريخ ١ يناير ٢٠٠٦.

يستحسن التطبيق المبكر لكل من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير من ٣-٥.

جميع الوثائق المختلفة المشار لها بالأعلى تحتوي على تعديلات البيانات الأخرى؛ وهذه التعديلات تم دمجها في نص فعالية البيانات.

مواد أخرى تم تغييرها

لقد تم تنقيح وتوسيع قائمة المصطلحات والفهرس.

نص المصطلحات الحديث(العصري)

يتضمن النص في طبعة مجلد الكتاب هذه لحدث الطبعة من كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات) التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ والتي تحتاج للتطبيق في ١ يناير ٢٠٠٥ أو في تاريخ مستقبلي.

العرض الجديد

حتى الآن الوثائق التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية أعيدت طباعتها بشكلها المطبعي الأصلي، وتلك التي طورها المجلس طبعت بشكل مطبعي مختلف. كانت هناك اختلافات أخرى في العرض من المحتمل أن أوضاعها استعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الحرف المائل الغامق للدلالة على المتطلبات الإجبارية، بينما يستعمل المجلس الحرف العادي الغامق للدلالة على المبادئ الرئيسية (كما هو موضح في الفقرة ١٤ من مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، وقد وضعت الوثائق التي نشرت في هذه النسخة المجلدة في أحرف مطبعية وأنكاس علويين جديدة شاملة بالنسبة لجميع الوثائق التي قصد بها تحسين إمكانية قراءة النص، وبشكل خاص النص الذي كان موضوعاً في السابق بالحرف المائل الغامق وضع الآن بشكل علم بالحرف العادي الغامق.

إلى جانب ذلك تم إدخال عدة تغييرات في التصميم لضمان أن تكون جميع المعايير والتفسيرات متشابهة في المظهر، وتشمل هذه التغيرات:

- جدول أعيد تصميمها
- استخدام منسق للهوامش
- مستويات علويين متممة، أي أن العلويين التي هي من نفس المستوى ستكون بنفس الحجم

المقدمة

بشتر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله في عام ٢٠٠١ من مقره في لندن، والمجلس ملتزم- من أجل المصلحة العامة- بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية، التي تتطلب معلومات تنسج بالشفاية وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم. إن أعضاء المجلس الأربعة عشر (١٢ منهم متفرعون) يتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة وإتصالات متبادلة حول العالم. وقد تم اختيار المجلس ومراقبته وتمويله من قبل تسعة عشر عضواً من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتم تلقي الدعم المالي من المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعلمية الأخرى.

الأمناء

يتم تعيين أعضاء المجلس من قبل أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. بموجب نظام مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية يقوم الأمناء أيضاً بتعيين أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير وأعضاء اللجنة الدائمة للتفسيرات، كما أن الأمناء يرقبون فاعلية وإلتزام مجلس معايير المحاسبة الدولية ويجمعون الأموال لصالح المجلس ويعتمدون ميزانيته ويتولون مسؤولية التغييرات النظامية.

والأمناء هم أفراد من بيئات جغرافية وخلفيات عملية متنوعة. بموجب النظام الحالي الأساسي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي تم تعديله مؤخراً في ٢٠٠٢، فقد تم مبدئياً تعيين الأمناء بحيث كان ستة منهم من أمريكا الشمالية وستة من أوروبا وأربعة من الأقطار الآسيوية والباسيفيكية وثلاثة آخرون من أي منطقة شريطة المحافظة على التوازن الجغرافي. يمثل خمسة من الأمناء التسعة عشر مهنة المحاسبة كما يمثل اثنان واحد كلا من المنظمات الدولية العاملة في إعداد المعايير والمستخدمين والأكاديميين، أما الأمناء الأحد عشر الآخرون فيقومون بمهام غير محددة لأنه لم يتم اختيارهم من خلال أسلوب الترشيح الانتخابي. يقوم الأمناء الحاليون باتباع نفس الأسس لإختيار الأمناء الجدد لشغل الشواغر. ويعمل الأمناء حالياً على مراجعة الترتيبات الدستورية كما هو مطلوب كل خمس سنوات ويتوقع إعلان قراراتهم في هذا الفصل من ٢٠٠٥.

المجلس

المجلس مسئول مسؤولية كاملة عن وضع معايير المحاسبة الدولية، والمؤهلات لعضوية المجلس هو في المقام الأول في الخبرة التقنية ويبدل الأمناء أقصى جهدهم ولجتهلهم للتأكد من عدم تحكم جهة معينة أو مصالح إقليمية بالسيطرة على المجلس، ويتضمن نظام المجلس بأن يكون لدى خمسة على الأقل من أعضائه خبرة وخلفية كمفتحي حسابات ممارسين وثلاثة على الأقل لديهم خبرة وخلفية في إعداد القوائم المالية وثلاثة على الأقل كمستخدمين للبيانات المالية وواحد على الأقل بخلفية أكاديمية، ويتولى سبعة من أعضاء المجلس الأربعة عشر مسؤولية محددة عن الإتصال مع واحد أو أكثر من واضعي المعايير الوطنية، ويتطلب نشر أي معيار أو مسودة عرض أو تفسير نهائي من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر، ويتاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ كان أعضاء المجلس على النحو التالي:

توماس جونز - نائب الرئيس
هلفر جونز برونز
(الاتصال مع واضعي المعايير الألمانية)
جان إنستروم
جلبرت جيلارد
(الاتصال مع واضعي المعايير الفرنسية)

السيد ديبعد تويدي، الرئيس
البروفيسور ماري بارث (غير متفرغة)
أنطوني تي كوب
روبرت بي جارفتي

وارن ملكريجور
(الاتصال مع واضعي المعايير الأسترالية النيوزلندية)
جون سميت (غير متفرغ)

جيمس ليسنر
(الاتصال مع واضعي المعايير الأمريكية)
باتريشا لوميلي
(الاتصال مع واضعي المعايير الكندية)

تلموسي يلمادا
(الاتصال مع واضعي المعايير اليابانية)

جيوفري ويتجون
(الاتصال مع واضعي المعايير بالمملكة المتحدة)

يصدر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار بعد كل اجتماع يعقده المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

المجلس الاستشاري للمعايير

يوفر المجلس الاستشاري للمعايير أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد ذوي الخبرات العملية والبيئات الجغرافية المتباينة لتقديم المشورة للمجلس وفي بعض الأحيان للأمناء. وبولي الأمناء أهمية خاصة للأفكار ووجهات النظر التي يضيفها المجلس لنور مجلس معايير المحاسبة الدولية وتقويضه. في الوقت الحاضر ويتكون المجلس من حوالي خمسين عضواً. ويهدف المجلس إلى (أ) تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله، (ب) إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مضامين وآثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدّي البيانات المالية؛ (ج) تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمناء. ويجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام. ويجب استشارته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية حول كافة الموضوع الرئيسية كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم.

إن الأمناء في عملية إعادة تنظيم المجلس الاستشاري للمعايير ويتوقع منهم إعلان المجلس الاستشاري الجديد في النصف الثاني من عام ٢٠٠٥.

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تم تعيين لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدّي البيانات المالية ومناقشتها. وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام ٢٠٠٢، لتحل محل لجنة للتفسيرات السابقة، ألا وهي لجنة التفسيرات القائمة. ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا الإبلاغ المالي المحددة مؤخراً والتي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثارت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع. وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتساعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير.

تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اثني عشر عضواً ممن يملكون حق التصويت بالإضافة إلى منصب رئيس لا يملك حق التصويت. ويحق للرئيس مناقشة القضايا الفنية التي يتم طرحها لكن لا يحق له التصويت. ويعين الأمناء، حسبما يرونه ضرورياً، ممثلي المنظمات التنظيمية كمرشحين لا يحق لهم

التصويت لكن يحق لهم حضور الاجتماعات والمناقشة فيها. ونعمل حالياً كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية كمرشحين لا يحق لهم التصويت.

تصدر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملخص قرار بعد كل اجتماع يقدمه المجلس. ثم ينشر هذا التقرير على موقع المجلس عبر الإنترنت.

العاملون في مجلس معايير المحاسبة الدولية

هناك طاقم من الموظفين يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقره في لندن ويقدم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، في وقت الإعداد للطباعة يضم الجهاز الفني أشخاصاً من أستراليا، بنغلادش، الصين، ألمانيا، الهند، أيرلندا، كوريا، نيوزلندا، روسيا، جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة.

أسلوب العمل

أسلوب وإجراءات العمل المتبعة لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات وأسلوب دولي يشارك فيه محاسبون، محللون ماليون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية، مجتمع الأعمال، لسوق الأوراق المالية، السلطات التنظيمية ولقانونية، الأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم. يقوم المجلس بالتشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير حول المشروعات التي يجب إضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الاجتماعات المفتوحة للعموم، وإن الإجراءات بالنسبة للمشروعات تتضمن في العادة (ولكن ليس بالضرورة) الخطوات التالية (وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة *):

(أ) يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات؛

(ب) دراسة متطلبات المحاسبة الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين؛

(ج) التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير فيما إذا كان من المستحسن إضافة الموضوع إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ *

(د) تشكيل مجموعة استشارية لتقديم المشورة إلى المجلس حول الموضوع؛

(هـ) إصدار وثيقة للنقاش لمعرفة ملاحظات الجمهور؛

(و) إصدار مسودة عرض للحصول على ملاحظات الجمهور وتكون المسودة موافقة عليها بثمانية من أعضاء المجلس بما في ذلك أية آراء مخالفة يبدئها أي من أعضاء المجلس؛ *

(ز) نشر أساس النتائج ضمن مسودة العرض؛

(ح) النظر في جميع الملاحظات المستلمة خلال فترة الملاحظات حول وثيقة المناقشة ومسودة العرض؛ *

(ط) النظر فيما إذا كان من الصواب عقد جلسة استماع علنية وما إذا كان من المستحسن إجراء اختيارات مبدئية، وعقد جلسات الاستماع وإجراءات الاختيارات المبدئية؛ و

(ي) اعتماد المعيار بموافقة ثمانية على الأقل من أعضاء المجلس على أن يتضمن المعيار المنشور الآراء المخالفة؛ و*

(ك) نشر أساس النتائج ضمن المعيار وتوضيحه، من بين أشياء أخرى، الخطوات التي يتم اتباعها في العملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات العلنية حول مسودة العرض.

حاليا يقوم الأمناء بمراجعة إجراءاته الإستشارية، ويبحثون عن ملاحظات عامة في هذا الكتاب لتلك الإجراءات التي تم تطويرها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

أسلوب وإجراءات العمل لدى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال إجراءات وأسلوب رسمي يشارك فيه محاسبون ومحللون ومستخدمون آخرون للتوفيق المالية ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية والأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم. وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في اجتماعات مفتوحة للعامة. ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في المادة، ولكن ليس بالضرورة، الخطوات التالية (وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة *):

- (أ) يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات؛
- (ب) دراسة المتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين، بما في ذلك اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية؛
- (ج) نشر مسودة تفسير لجمع الملاحظات العامة وذلك إذا لم يصوت ضد الاقتراح أكثر من ثلاثة من أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ *
- (د) النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول مسودة التفسير خلال فترة الملاحظات؛ *
- (هـ) موافقة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاثة من أعضاء اللجنة بعد دراسة ملاحظات الجمهور العامة حول مسودة التفسير؛ *
- (و) اعتماد التفسير بموافقة ثمانية أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس. *

التصويت

إن نشر معيار، مسودة عرض، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتطلب موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر لإكمال مراجعة الدستور. أما القرارات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك إصدار مسودة بيان مبادئ أو ورقة مناقشة فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الاجتماع والذين يبلغ عددهم ٦٠% أو أكثر من أعضاء المجلس، وللمجلس الرقابة والتحكم التام فيما يتعلق بجدول أعماله الفنية.

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الإدلاء بصوت واحد فيما يخص تفسير واحد. ويمثل تسعة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت النصاب القانوني. ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم المستقلة، وليس كما يصوت الممثلون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها. هذا وثغني المصافحة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من ثلاثة أعضاء يصوتون ضدها.

الصفة المفتوحة للإجتماعات

- (أ) إن اجتماعات أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمرافقين، وعلى كل حال، فإن مناقشات معينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (تتضمن بصورة رئيسية اختيار بنود جدول الأعمال الفنية وتعيين الموظفين والأمور الأخرى المتعلقة بهم) تكون في اجتماعات خاصة.

(ب) يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في استكشاف كيف يمكن استخدام التكنولوجيا للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية لتسهيل حضور الجمهور الاجتماعات المفتوحة. إن إدخال الأدوات السمعية والفيديو والمشاركة الإلكترونية على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي أمثلة على آخر الابتكارات.

(ج) ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقمما على موقعه على الإنترنت جدول أعمال كل اجتماع للأمناء أو لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو المجلس الاستشاري للمعايير أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينشر بشكل فوري خلاصة للقرارات الفنية المتخذة في اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقرارات الأمناء حيثما يكون ذلك مناسباً؛

(د) عندما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر معيار أو تفسير فإنه يقوم بنشر أساس للاستنتاجات ليوضح للعموم كيف توصل إلى استنتاجاته وإعطاء معلومات أساسية قد تساعد مستخدمي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيقها عليها، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينشر الآراء المتعارضة للأعضاء حول المعايير.

فترات إبداء الملاحظات

يقوم المجلس بمعايير المحاسبة الدولية بنشر كل مسودة عرض للمعيار ووثائق المناقشة لجمع الملاحظات العامة مع تحديد فترة لإبداء الملاحظات مدتها عادة ٩٠ يوماً، وفي حالات معينة يمكن للمجلس أن يعرض المقترحات لفترة أطول أو أقصر كثيراً، أما مسودات تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنها تعرض عادة لفترة مدتها ٦٠ يوماً. بالرغم من أنه يمكن استخدام فترة أقصر لا تقل عن ٣٠ يوم في ظروف محددة.

التنسيق مع الأساليب المتأتممة لهيئات واضعي المعايير المحاسبية

يجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية مع رؤساء مشاريعه من واضعي المعايير الوطنيين بانتظام. بالإضافة إلى تعاون كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركائهم من واضعي معايير المحاسبة الدولية كسلسل يومي، والمشاركة في الموارد عندما يكون ذلك ضرورياً ومنسباً. وإن من المهم من أجل نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون هناك تنسيق وثيق بين أسلوب مجلس معايير المحاسبة الدولية وأسلوب واضعي المعايير الوطنيين، ويقرر الاستطاعة يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تكامل أسلوب عمله مع أسلوب العمل الوطني، وعلاوة على ذلك، فإن أعضاء المجلس الذين لديهم مسؤوليات تنسيق مع واضعي المعايير الوطنية يوفرون آلية لمزيد من الاتصالات المنتظمة.

فرص إيجاد المخالفات

إن تطوير معيار محاسبي دولي يتطلب أسلوباً عموماً مفتوحاً للنقاش حول المواضيع الفنية وتقييم المخالفات التي يتم البحث عنها من خلال آليات متنوعة، وبحسب نوع المشروع تتضمن الفرص المتاحة للأطراف المهتمة للمساهمة في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) المشاركة في تطوير الآراء كعضو في المجلس الاستشاري للمعايير؛

(ب) المشاركة في المجموعات الاستشارية؛

(ج) تقديم الموضوع إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (للمزيد من التفاصيل، الرجاء زيارة موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإنترنت)؛

(د) إيداء ملاحظات خطية بنتيجة مناقشة وثيقة؛

(هـ) تقديم رسالة تتضمن ملاحظات على مسودة العرض؛

(و) المشاركة في جلسات الاستماع العامة؛ و

(ز) المشاركة في الزيارات والاختبارات الميدانية.

وينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريراً سنوياً عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي. ويوفر هذا التقرير الأسس والفرصة لإبداء الملاحظات من قبل الأطراف المهمة.

مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأهداف والعلية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتوضح نطاق، وسلطة وتوقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية

- لمجلس معايير المحاسبة الدولية إطار لإعداد وعرض البيانات المالية، ويساعد الإطار المجلس فيما يلي:
- تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛ و
 - زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد البيانات المالية بتوفير أسس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي تسمح بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة، يمكن للإطار المساعدة في:

- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- المدققون عندما يقومون بإبداء الرأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- المستخدمون للبيانات المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويزودون المجلس بالنماذج لصياغة معايير المحاسبة.

ليس الإطار معيار دولي لإعداد تقارير مالية. غير أنه، لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من إدارة المنشأة الرجوع إلى المفاهيم الواردة في الإطار ودراسة قابلية تطبيقها (انظر معيار المحاسبة رقم ٨ - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء).

في بعض الحالات المعينة فإنه قد ينشأ خلاف بين الإطار ومتطلبات المعيار أو تفسيراته. في هذه الحالات عندما ينشأ خلاف، فإن المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي تطلب على الإطار.

معايير المحاسبة

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير في سلسلة إصدارات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي بداية عمله، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها المجلس السابق له ألا وهو مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتضمن مصطلح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات للقائمة.

أساس المقارنة والمعالجات البديلة المسموح بها

في بعض الحالات سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات ولحداث معينة. وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (معالجة بديلة مسموح بها). وإن البيانات المالية لمنشأة ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها تم إعدادها طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء استخدمت للمعالجة الأساسية أو للمعالجة البديلة المسموح بها.

إن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو أن تعالج العمليات والأحداث المتشابهة وتعرض بطريقة متشابهة وأن تعالج العمليات والأحداث عبر الوقت وفيما بين المشاريع، وبالتالي فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أعد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات من والأحداث التي يسمح فيها معيار محاسبة دولي بالإختيل من بين معايير المحاسبة الدولية بهدف التقليل من هذه الاختلافات.

نصائح الموظفين

إن إجراءات العمل لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تسمح بصفة عامة لموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعطاء المشورة حول معاني معايير المحاسبة الدولية.

أنشطة فنية حالية

تتوفر تفاصيل عن الأنشطة الفنية الحالية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما فيها التقدم في مدونات المجلس واللجنة، متوفرة على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وحيث أنه قد تم إنهاء المشاريع، يتوقع مجلس المعايير المحاسبية الدولية إضافة مشاريع جديدة، إذ يمكن أن تضم تلك المشاريع المدرجة تحت عنوان "مواضيع أخرى" على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وتضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المواضيع إلى جدول أعمالها استناداً على التقييم للقضايا التي تقدمها الوحدات التكوينية.

وينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية تقاريره بشأن مشاريعه الفنية في الرسالة الإخبارية الخاصة به (IASB Insight) وعلى موقعه الإلكتروني. كما ينشر المجلس المنكر تقريراً حول قراراته في الحال، عقب كل اجتماع له، في نشرة (IASB Update). وتنتشر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقريراً حول قراراتها في الحال، على أثر كل اجتماع لها، في نشرة (IFRIC Update).

المطبوعات والترجمات لمجلس معايير المحاسبة الدولية/ مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمتلك مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية حق التأليف لكل من : المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية والتفسيرات ومسودات العرض ومطبوعات مجلس معايير المحاسبة الدولية الأخرى في كافة البلدان وبكافة اللغات. باستثناء عندما تتنازل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضوح عن حق المؤلف في أجزاء من تلك المادة. وللمزيد من المعلومات بخصوص حقوق المؤلف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، الرجاء الرجوع إلى إشعار حق المؤلف في مقدمة هذا الكتاب أو مراجعة الموقع الإلكتروني لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تتوفر الترجمة المعتمدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بكثر من ٣٠ بما في ذلك اللغات الأوروبية والأسبوية الرئيسية. وسوف تدرس مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراء ترجمات معتمدة بلغات أخرى. وللمزيد من المعلومات، يرجى الاتصال بالمدير التجاري لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ورغم أن مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية تبذل كل جهد ممكن من أجل ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى لغات أخرى في الوقت المناسب، فإنه لا بد من إتباع عملية صارمة لضمان دقة الترجمات بقدر الإمكان. ولذلك السبب، من الممكن وجود فوارق زمنية ما بين وقت صدور معيار أو تفسير معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (باللغة الإنجليزية) وصدوره باللغات الأخرى. تتوفر المزيد من التفاصيل على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org/resources/translations.asp من دائرة مطبوعات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

معلومات إضافية

يوفر الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org الأخبار والتطورات والمصادر الأخرى المتعلقة بمجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويمكن طلب آخر المطبوعات وخدمات الإنترنت من متجر مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية على الموقع التالي: www.iasb.org/shop.

للمزيد من المعلومات حول مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو للحصول على نسخ من مطبوعاته وتفاصيل عن خدمات الإنترنت في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية على العنوان التالي: www.iasb.org أو الكتابة إلى:

دائرة المطبوعات، لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية (IASCF)

٣٠ طريق كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة

هاتف: ٢٧٣٠ - ٧٣٣٢ (٠) ٢٠ ٤٤٤

فاكس: ٢٧٤٩ - ٧٣٣٢ (٠) ٢٠ ٤٤٤

البريد الإلكتروني: publications@iasb.org

الموقع الإلكتروني: <http://www.iasb.org>

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (معدل)

تَقْدِمة

وافق المجلس السابق للجنة المعايير المحاسبية الدولية على هذا النظام الأساسي بشكله الأصلي في آذار ٢٠٠٠ كما وافق عليه الأعضاء في اجتماع لندن بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠.

وفي اجتماعه في كانون الأول ١٩٩٩، عين مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة منصبة لاختيار الأوصياء المبدئين حيث تم تعيين هؤلاء الأوصياء بتاريخ ٢٢ أيار ٢٠٠٠ واستلموا مهامهم بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ كنتيجة لموافقة على النظام الأساسي.

وقام الأوصياء بتأسيس مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ تنفيذاً لواجباتهم بموجب النظام الأساسي. وتبعاً لقرار الأوصياء فقد توقف العمل بالجزء ج من النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ .

وتم تعديل النظام الأساسي بتاريخ ٥ آذار ٢٠٠٢ انعكاساً لقرار الأوصياء لإيجاد لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية. وبعد مشاورات عامة، وتبعاً لذلك، قام الأوصياء بتعديل النظام الأساسي الذي بدأ العمل به منذ تاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢ ليعكس تغييرات أخرى حدثت منذ تشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

(وافق عليه أعضاء لجنة المعايير المحاسبية المالية في اجتماع لندن، سكوثلندا بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ وعمله أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٥ آذار ٢٠٠٢ وبتاريخ ٨ تموز ٢٠٠٢)

يتألف النظام الأساسي هذا من الجزء أ والجزء ب. يتناول الجزء أ اسم المنظمة وأهدافها والعضوية وتعيين الأوصياء. ويضع الجزء ب الأحكام المعمول بها عندما قام الأوصياء بتشكيل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٦ شباط ٢٠٠١ لاحقا لقرار الأوصياء. ووفقا لقرار الأوصياء لم يعد الجزء ج من النظام الأساسي الموافق عليه بتاريخ ٢٤ أيار ٢٠٠٠ معمولا به.

الجزء أ

الإسم والأهداف

- ١ سيكون اسم المنظمة "مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية" وتختصر (مؤسسة ISAC) وسيكون مجلس المعايير المحاسبية الدولية ويختصر (IASB) والمقرر نظامه ومهامه في الفقرات ١٩ إلى ٢٣ هو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
- ٢ أما أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية فهي :

- (أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية، من أجل المصلحة العامة، ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ عالميا، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة ومقارنة في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية؛
- (ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق الصالح لتلك المعايير؛ و
- (ج) من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

- ٣ تبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء ومع تلك الهيئات الحاكمة الأخرى التي يمكن أن يعينها الأوصياء وفقا لإحكام النظام الأساسي. وسيعمل الأوصياء بأقصى جهدهم للتأكد من الامتثال لمتطلبات النظام الأساسي. غير أنه، تكون لديهم الصلاحيات لإحداث تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات إذا وافق ٧٥% من كافة الأوصياء على تلك التغييرات.

الأوصياء

- ٤ يتألف الأوصياء من ١٩ شخصا. وسوف يتألف مجموع الأشخاص للتسعة عشر الذين اختارتهم لجنة التعيين كأوصياء قبل بدء سريان مفعول النظام الأساسي من الأوصياء المبدئين لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة المالية.
- ٥ سيكون الأوصياء ممثلين عن اختيار كافة الأوصياء اللاحقين لملء الشواغر الناتجة عن التقاعد الإعتيادي أو لأسباب أخرى. وعند قيامهم بذلك الإختيار، سيلتزم الأوصياء بالمعيار الموضوع في

الفقرات ٦ و ٧ و ٨. وسيتمهون بالتحديد، بالتشاور المتبادل مع المنظمات الدولية كما هو مذكور في الفقرة ٧ بهدف اختيار شخص له خلفية مشابهة لخلفية الشخص المتقاعد، حيث أن اختيار الشخص المتقاعد قد تم من خلال عملية مشاورات متباعدة مع واحدة أو أكثر من المنظمات الدولية.

٦ ويجب أن يظهر كافة الأوصياء التزامهم فئات حيال مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية و مجلس المعايير المحاسبية الدولية كجهة تضع للمعيار العالمية ذات الجودة العالية، وأن يكون لديهم الإطلاع المالي الجيد والقدرة على الإنترالم بالوقت. وسيكون لدى كل وصي منهم فهما للمسائل الدولية ذات العلاقة بنجاح عمل المنظمة الدولية المسنولة عن تطوير المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية ليتم استخدامها في أسواق رأس المال العالمية وللمستخدمين الآخرين. وسيتم تمثيل هذا الخليط من الأوصياء من أسواق المال العالمية ومن خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة. وسيطلب من الأوصياء للعمل رسميا لما فيه المصلحة العامة في كافة المسائل. ومن أجل ضمان وجود قاعدة دولية عريضة يجب أن يكون هناك:

- ستة أوصياء معينين من أمريكا الشمالية؛
- ستة أوصياء معينين من أوروبا؛
- أربعة أوصياء معينين من آسيا/ منطقة الهادي؛ و
- ثلاثة أوصياء معينين من أية منطقة وفقا لقواعد التوازن الجغرافي الكلي.

٧ ويعين الإتحاد الدولي للمحاسبين خمسة من الأوصياء، ويخضع هذا للتعين لعملية التشاور المتبادل ما بين الإتحاد الدولي للمحاسبين وللجنة المنصبة أو الأوصياء كما تقتضي الحالة، وذلك للتأكد من أن المرشحين المتوقعين يلتزمون بالمحافظة على أساس جغرافي ومهني متوازن. وسيكون اثنين من الأوصياء الخمسة الذين رشحهم الإتحاد الدولي للمحاسبين مدراء/ شركاء تنفيذيين ذوي مناصب عليا في شركات المحاسبة الدولية المشهورة. وسيتم اختيار ثلاثة من الأوصياء الآخرين بعد التشاور مع المنظمات الدولية من المعينين والمستخدمين والأكاديميين بهدف الحصول على وصي واحد من كل خلفية منها. وتشمل المنظمات التي يتم التشاور معها كل من الإتحاد الدولي لمعاهد مدراء المالية والمجلس الدولي لهيئات الإستثمار والإتحاد الدولي لتعليم ولبحث المحاسبة و/أو منظمات أخرى لها مركز مشابه.

٨ ويتم اختيار الأوصياء العلمين الأحد عشر، ويشير معنى العلمين إلى أن هؤلاء الأوصياء لن يتم تعيينهم من خلال عملية التشاور مع المنظمات التكوينية (الإتحاد الدولي للمحاسبين أو المعينين أو المستخدمين أو الأكاديميين). ومن المتوقع أن يجتذب الأوصياء العامون لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لشخصا لديهم خلفيات قوي في العمل على تحقيق المصلحة العامة تكمل للخلفيات الموجودة لدى الأوصياء المرشحين من خلال عملية التكوين. وسيضع الأوصياء إجراءات لتقديم اقتراحات لتعيينات الأوصياء العلمين من المنظمات ذات العلاقة وللإتاحة للأشخاص لتقديم أسمائهم.

٩ ويتم تعيين الأوصياء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة في العادة: ومن أجل توفير الإستمرارية فسيستخدم الأوصياء المبنيين فترات متعاقبة لكي يتقاعدوا بعد أربعة أو خمسة سنوات.

١٠ ويستطيع الأوصياء وفقا لشروط التصويت الموجودة في الفقرة ١٥، إنهاء تعيين أي شخص بصفته وصي لأسباب تتعلق بضعف الأداء أو سوء السلوك، أو عدم المقدرة.

١١ يعين الأوصياء أحدا منهم رئيسا.

١٢ يجتمع الأوصياء مرة واحدة على الأقل كل سنة ويتم مكافئهم من قبل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بدفعة سنوية ودفعة عن كل اجتماع ويحدد الأوصياء هذه الدفوعات وفقا للمسؤوليات المبثّر بها. وتكف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن الأعمال الخاصة بالمؤسسة.

١٣ ويمكن أن يقوم الأوصياء بالإضافة إلى الصلاحيات والواجبات المذكورة في الفقرة ١٤، بالتزامات تشغيلية أخرى وتفتقيرت أخرى كلما اعتدوا أن ذلك ضروريا من أجل تحقيق أهداف المنظمة بما في ذلك، إنما بدون تقييد، تأجير الموقع والموظفة على عقود التوظيف مع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

١٤ وعلى الأوصياء أن يعملوا على ما يلي:

- (أ) البدء بمسئولية جمع الأموال؛
- (ب) تأسيس إجراءات التشغيل الحالية أو تعديلها للأوصياء؛
- (ج) تحديد المنشأة القانونية التي ستعمل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بموجبها بشرط أن تكون تلك المنشأة القانونية دفعا "مؤسسة" أو أي شركة بهيئة أخرى تمنح المسئولية المحدودة لأعضائها وأن تتضمن الوثائق للقانونية التي تنتج لمثل تلك المنشأة تأسيس أحكاما لتحقيق نفس المتطلبات التي تتضمنها أحكام النظام الأساسي؛
- (د) مراجعة موقع مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الوقت المناسب فيما يخص كل من موقعها القانوني وموقعها التشغيلي؛
- (هـ) التحقق من إمكانية الحصول على وضع (مؤسسة خيرية) أو ما يشبه ذلك لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية في تلك البلدان التي يساعد فيها مثل ذلك الوضع على جمع الأموال.
- (و) يشارك العموم في اجتماعاتهم، إلا أنهم يستطيعون باختيارهم أن يعقدوا مناقشات معينة (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين والتمويل) بخصوصية؛ و
- (ز) نشر تقرير سنوي بخصوص أنشطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بما فيها بيانات التدقيق المالية وجدول أولويات عمل السنة التالية.

١٥ ويكون النصاب القانوني لاجتماعات الأوصياء بحضور ٦٠% من الأعضاء شخصا أو من خلال الاتصال عن بعد، ولا يجوز أن يكون الحضور عن الأوصياء بالإتابة. يكون لكل وصي صوت واحد فقط ويطلب من الأغلبية البسيطة لملك الأصوات أن تتخذ قرارات حول مسائل لا تتعلق بإنهاء تعيين أحد الأوصياء أو تعديل النظام الأساسي أو عمل تغييرات بسيطة لمصلحة تسهيل إدارة العمليات حيث يطلب في تلك الحالات موافقة أغلبية ٧٥% من كافة أصوات الأوصياء، ولا يسمح بالتصويت بالوكالة حول أي موضوع. وفي حالة تعادل الأصوات يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

الجزء ب

الأمناء

١٦ بالإضافة إلى المهام المحددة في الجزء أ، يتوجب على الأمناء القول بما يلي:

- (أ) تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك أولئك الذين سيخدمون في مناصب ارتباط مع واطاعي المعايير الوطنية، وصياغة عقود خدمتهم ومعايير أدائهم؛
- (ب) تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛
- (ج) المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية ودراسة فعاليتها؛
- (د) الموافقة على موازنة المؤسسة بشكل سنوي وتحديد أساس التمويل؛
- (هـ) مراجعة المسائل الإستراتيجية الواسعة التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز المؤسسة وصلها بالإضافة إلى تعزيز الهدف وراء التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، على أن يستثنى الأمناء من المشاركة في الشؤون الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة؛
- (و) وضع وتحديث الإجراءات التشغيلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري؛
- (ز) المصادقة على التحديلات التي قد تطرأ على هذه التشريعات بعد إتباع عملية مناسبة، بما في ذلك التشاور مع مجلس المعايير الإستشاري، ونشر مسودة عرض لإبداء الملاحظات العامة حولها ونخضع لمتطلبات التصويت المذكورة في القسم ١٥؛ و
- (ح) ممارسة كافة صلاحيات مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ما عدا تلك المحفوظة بشكل محدد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المعايير الإستشاري.

١٧ يجوز للأمناء إنهاء تعيين عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مجلس المعايير الإستشاري على أساس الأداء الضعيف أو سوء التصرف أو عدم الكفاءة أو أي تفسير آخر في الإمتثال للمتطلبات التعاقدية ويضع الأمناء إجراءات لمثل هذا الإنهاء.

١٨ يتم التأكيد على مساهمة الأمناء من خلال ما يلي من أمور أخرى:

- (أ) التزام كل أمين للتصرف وفقاً للمصلحة العامة؛
- (ب) قيامهم بمراجعة الهيكل الكامل لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية وفعاليتها، وتأخذ تلك المراجعة بعين الاعتبار تغير التوزيع الجغرافي للأمناء استجابة لتغير الظروف الإقتصادية العالمية ونشر مقترحات تلك المراجعة لإبداء الملاحظات العامة حولها. وتبدأ المراجعة بعد ثلاث سنوات من تاريخ إنفاذ هذه التشريعات، ويكون الهدف منها تنفيذ أي تغيرات منفق عليها

بعد خمس سنوات من إنفاذ هذه التشريعات (٦ شباط ٢٠٠٦، بعد خمس سنوات من تاريخ إنشاء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية)؛ و

(ج) قيامهم بمراجعة مغلقة فيما بعد كل خمس سنوات.

مجلس المعايير المحاسبية الدولية

١٩ يتألف المجلس من أربعة عشر عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء بموجب القسم ١٦ (أ) يكون منهم اثني عشر عضواً متفرغاً (إن التعبير المستخدم "متفرغ" يقصد به أن الأعضاء المعيّنين يكرسون كل وقتهم في العمل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية) وعضوين يعملان بدوام جزئي (يقصد بالتعبير "دوام جزئي" بأن الأعضاء المعيّنين يكرسون وقتاً أقل في وظيفة مدفوعة الأجر لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية). لا يبطل عمل المؤسسة من خلال إخفاقها في أي وقت في تكميم العدد الكامل للأعضاء البالغ عددهم أربعة عشر، على الرغم من بذل الأمناء أقصى ما بوسعهم لتكميم العدد الكامل من الأعضاء.

٢٠ تكون الخبرة الفنية هي المؤهل الرئيسي للعضوية في المجلس. ويختار الأمناء أعضاء من المجلس بحيث يشكلون مجموعة من الأشخاص يمثلون، ضمن المجموعة، أفضل مزيج متاح من المهارات الفنية والخبرة في الأعمال الدولية المختلفة وظروف السوق للإسهام في وضع معايير محاسبية علمية ذات جودة عالية. لا يجوز أن يكون الفرد أميناً وعضواً في المجلس في الوقت نفسه.

٢١ ولا يعتمد اختيار أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التمثيل الجغرافي. ويضمن الأوصياء أن لا تهيمن أية مصالح تكوينية أو جغرافية محددة على مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وينظر الأوصياء عند تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشكل خاص إلى المعيار العام المذكور في معيار عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمرافق بالنظام الأساسي.

٢٢ ولتحقيق التوازن ما بين وجهات النظر والخبرات، يكون لدى خمسة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية خلفية العمل كمفتقين ممارسين للمهنة، وثلاثة على الأقل لديهم خلفية العمل في إعداد البيانات المالية، و ثلاثة على الأقل كمستخدمين للبيانات المالية، وواحد على الأقل لديه خلفية أكاديمية. ويختار الأوصياء أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث يكون لدى الأعضاء، في بداية فترة عملهم، توازن ما بين الخبرات الحديثة والسابقة في كل فئة من الأعضاء.

٢٣ ويتوقع أن يكون لدى سبعة من الأعضاء العاملين بكامل الوقت مسؤوليات ارتباط رسمية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تعزيز تقارب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أنهم إن كانوا أعضاء يحق لهم التصويت في الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛ لذا فإن عملية الاختيار سوف تتضمن التشاور بين الأوصياء وبين الهيئات التي تضع المعايير الوطنية المعنية.

٢٤ ويوافق كل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية يعمل كامل الوقت أو جزءاً من الوقت بحسب ما يتضمنه العقد على العمل وفق المصلحة العامة وأن يأخذ في الاعتبار إبطاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية (كما يتم تعديله من حين إلى آخر) عند اتخاذ قرار بشأن المعايير وتعديلها.

٢٥ ويعين الأوصياء واحداً من الأعضاء العاملين كامل الوقت رئيساً لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي سيكون أيضاً الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير الدولية المحاسبية. وينصب الأوصياء أحد أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين كامل الوقت كنائب للرئيس والذي يتمثل دوره بترأس

اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في غياب الرئيس في الظروف غير الاعتيادية (في حالة المرض مثلا). ويكون تعيين الرئيس وتنصيب نائب الرئيس للفترة التي يقرها الأوصياء. ولا يتضمن مركز نائب الرئيس أن الرئيس قد اختار الشخص المعني.

٢٦ ويتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية لفترة أقصاها خمسة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط. ويضع الأوصياء قواعد وإجراءات لضمان أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو مستقلا الآن وفيما بعد، ويجب عند تعيين الأعضاء العاملين كامل الوقت بشكل خاص أن يقطعوا كافة علاقات العمل مع أرباب العمل الحاليين وأن لا يحتفظوا بأي مركز يقدم لهم الحوافز الاقتصادية مما يستدعي الشك باستقلالية حكمهم عند وضع المعايير المحاسبية. لذا فإن العودة مرة أخرى إلى رب العمل أو لية حقوق أخرى من أجل العودة، غير مسموح بها. غير أنه لا يتوقع من الأعضاء العاملين جزء من الوقت أن يقطعوا كافة اتفاقيات العمل الأخرى.

٢٧ ويتم تعاقب الفترات الزمنية لتعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا يتقاعد كافة الأعضاء في نفس الوقت. ولتحقيق ذلك، يأخذ الأوصياء بعين الاعتبار فترات مهنية مدتها ثلاث سنوات لبعض الأعضاء، وأربعة سنوات للآخرين، وخمسة سنوات كاملة لبقية الأعضاء المبدئين.

٢٨ ويتم مكافأة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية العاملين بكامل أو جزء من الوقت بنسب تعادل المسؤوليات المناطة بهم، حيث يعين الأوصياء تلك النسب. وتحصل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر بشأن أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢٩ ويجتمع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأوقات والأماكن التي يحددها؛ ويمكن للجمهور حضور اجتماعات المجلس، غير أنه سيتم عند مناقشات معينة (تكون تلك المناقشات عادة حول الاختيار والتعين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) بخصوصية، بحسب لاختيار مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٣٠ يكون لكل عضو في مجلس المعايير المحاسبية الدولية صوت واحد. وإن يسمح بالتصويت بالوكالة بشأن الأمور الفنية والأمور الأخرى وإن يسمح كذلك لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإثابة أشخاص لحضور الاجتماعات بدلا عنهم. وفي حال تعامل الأصوات بشأن قرار ما تتخذه أغلبية بسيطة من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين لاجتماع ما شخصا أو عبر الإتصال عن بعد، صوف يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

٣١ ويتطلب نشر مسودة العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو التفسير النهائي للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة ثمانية أعضاء من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. أما القرارات الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بما فيها نشر مسودة بيانات المبادئ أو أوراق المناقشة فتتطلب أغلبية من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الحاضرين الاجتماع الذي يحضره ٦٠% على الأقل من أعضاء المجلس المذكور إما شخصا أو عبر الإتصال عن بعد.

٣٢ ويكون لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية المهام التالية:

(أ) المسؤولية التامة حيال كافة أمور مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وممودات العرض والتي

تتضمن كل منها لية آراء معارضة، والموافقة النهائية على التصيرات التي أصدرتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) نشر مسودة العرص بشأن كافة المشاريع وأيضا نشر مسودة بيلقات المبادئ لولية وثائق مناقشات أخرى ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى؛

(ج) يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن برنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفني وبشأن تعيين مهمات المنشأة حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير عمل المنشأة. ويمكن لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يسعى للحصول على لبحاث مفصلة من مصادر خارجية لولية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية لولية منظمات أخرى؛

(د) تأسيس إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إيداء الملاحظات،

(هـ) وعادة تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الاستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى،

(و) للتشاور مع مجلس المعايير الاستشاري بشأن المواضيع الكبرى والقرارات برنامج ولولويات العمل، و

(ز) إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض؛

(ح) وعادة التفكير بعد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل منشأة؛ و

(و) التفكير بلجراء اختبارات ميدانية (في كل من البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة البيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لإجراء اختبارات ميدانية لكل منشأة.

٣٣ النص الرسمي لأي مسودة عرض أو للمعيار المحاسبي الدولي أو لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لأي مسودة أو تفسير نهائي يجب أن ينشر من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية. ويمكن أن ينشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ترجمات مصرح بها أو يعطي آخرين تصريحها لنشر ترجمات النص باللغة الرسمية لمسودات العرض والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمسودات والتفسيرات النهائية.

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٤ تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم التصويت بينهم الأوصياء بموجب الفقرة ١٦ (ب) لفترة ثلاث سنوات قليلة للتجديد. ويعين الأوصياء عضوا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية مدير للأشئلة الفنية أو عضوا لآخر من ذوي المناصب العليا من هيئة موظفي مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص لآخر مؤهل لترأس اللجنة. ويحق للرئيس النقاش في الأمور الفنية التي يجري النظر فيها، غير أنه لا يحق له الانتخاب. ويعين الأوصياء مراقبين متباينين عن الهيئات التنظيمية كلما رلوا ذلك ضروريا، لا يحق لهم التصويت إنما يحق لهم الحضور والتحدث في الاجتماعات. وتكف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفقات السفر الخاصة بأعمال اللجنة.

٣٥ تجتمع اللجنة حيثما وعندما يطلب منها ذلك. ويعتبر النصاب قانونياً بالحضور الشخصي لتسعة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت أو من خلال اتصالهم عن بعد؛ وينصب مجلس المعايير المحاسبية الدولية واحداً أو اثنين من أعضاء المجلس في اللجنة ليحضر أو ليحضر الاجتماعات كمرافقين لا يحق لهم التصويت؛ ويمكن لأعضاء آخرين من أعضاء المجلس حضور الاجتماعات والتحدث فيها. ويمكن أن يسمح لأعضاء اللجنة، في مناسبات استثنائية، إرسال أشخاصاً للإجابة عنهم في حضور الاجتماعات دون أن يكون لهم حق التصويت وذلك بناء على قرار من رئيس اللجنة، حيث يجب أن يحصل الأعضاء الراغبين بترشيح بدول عنهم لحضور الاجتماعات على موافقة الرئيس قبل الاجتماع المعني. ويمكن للجمهور أن يحضر اجتماعات اللجنة، غير أنه يمكن أن تعقد مناقشات معينة بخصوصية (عادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين) وذلك بحسب اختيار اللجنة.

٣٦ وبحق لكل عضو صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة وليس باعتبارهم ممثلين يصوتون وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو مؤسسة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباطات معها. ولا يسمح بالتصويت بالوكالة. وتتطلب الموافقة على المسودة أو التفسيرات النهائية أن لا يصوت ثلاثة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت ضد تلك المسودة أو التفسيرات النهائية.

٣٧ وتعمل اللجنة على ما يلي:

- (أ) تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل الإبلاغ المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في محتوى إطار مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولاً عن طلب المجلس؛
- (ب) ولدى تنفيذ مهامه بموجب البند (أ) المذكور أعلاه، يجب أن تأخذ اللجنة بالاعتبار هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالعمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تقريب المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية؛
- (ج) نشر مسودة التفسيرات بعد أن يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبدى ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة معقولة قبل صياغة التفسير بشكله النهائي؛ و
- (د) تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والحصول على موافقة على التفسيرات النهائية.

مجلس المعايير الإستشاري

٣٨ يوفر مجلس المعايير الإستشاري والذي يعين أعضاؤه الأعضاء بموجب الفقرة ١٦ (ب) منتدى تشارك فيه المنظمات والأفراد المهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية المختلفة وهدفه: (أ) تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حول قرارات برنامج العمل ولأولويات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (ب) إيلاغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد الأعضاء في المجلس الإستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير. و(ج) تقديم النصائح الأخرى لمجلس المعايير المحاسبية الدولية أو الأعضاء.

٣٩ يتألف المجلس الإستشاري من ثلاثين عضواً أو أكثر من ذوي الخلفيات الجغرافية والمهنية المختلفة يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. يرأس المجلس الإستشاري رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٤٠. ويجتمع المجلس الاستشاري عادة ثلاث مرات في السنة على الأقل وتكون الاجتماعات مفتوحة لحضور الجمهور. وتتم استشارة المجلس من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل أن يتخذ الأخير أية قرارات تتعلق بالمشاريع الكبرى ومن قبل الأوصياء قبل أية تغييرات مقترحة بهذا للنظام الأساسي.

الرئيس التنفيذي والموظفين

٤١. كما تشترط الفقرة ٧٥، يكون مجلس المعايير الدولية الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية ويخضع للإشراف من قبل الأوصياء.

٤٢. ويكون الرئيس التنفيذي مسؤولاً عن تزويد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالموظفين ويتضمن ذلك مديراً للأنشطة الفنية يعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع الأوصياء: وفي حين أن مدير الأنشطة الفنية لا يعتبر عضواً في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يحق له المشاركة في النقاشات من غير أن يصوت في اجتماعات مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تصيرات الإبلاغ المالي الدولية.

٤٣. كما يعين الرئيس التنفيذي مديراً للمصريات ومديراً تجارياً بالتشاور مع الأوصياء. ويكون الإثنان مسؤولان عن المنشورات وحق التأليف والاتصالات والإدارة والتمويل تحت إشراف الرئيس التنفيذي، وعن جمع الأموال تحت إشراف الأوصياء.

الإدارة

٤٤. يقع المكتب الإداري لمؤسسة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الأماكن التي يحددها الأوصياء وفقاً للفقرة ١٤ (ج).

٤٥. تعتبر مؤسسة لجنة المعايير الدولية منشأة قانونية كما يحددها الأوصياء ويحكمها النظام الأساسي، بموجب أية قوانين تنطبق على تلك المنشأة القانونية، بما في ذلك، إذا كان ذلك مناسباً، القوانين المطبقة في مواقع مكتبها المسجل.

٤٦. تلتزم مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بواسطة توقيع أو توقيع لشخص أو الأشخاص المصرح لهم حسب الأصول من قبل الأوصياء.

ملحق

مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي معايير العضوية في مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

- ١ أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقارير المالي. يجب أن يثبت كافة الأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والإبلاغ المالي بغض النظر عما إذا كانوا من مهنة المحاسبة أو مدعين أو مستخدمين أو أكاديميين. حيث سيعزز وجود أعضاء يمتلكون مثل تلك المعرفة والمهارة من مصداقية مجلس المعايير المحاسبية الدولية وأعضائه المختلفين ومن فاعلية وكفاءة المنظمة.
- ٢ القدرة على التحليل. يجب أن يكون أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية قد أثبتوا القدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.
- ٣ مهارات الاتصال. تعتبر مهارات الاتصال الشفهية والكتيبية ضرورية. وتتضمن تلك المهارات القدرة على الاتصال بفاعلية في الاجتماعات الخاصة بأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكذلك الاجتماعات العمومية وفي المواد المكتوبة مثل المعايير المحاسبية والخطب والمقالات والمنكرات والمراسلات مع الوحدات التكوينية. وتتضمن مهارات الاتصال كذلك القدرة على الإستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين. وفي حين أن معرفة العمل بالإنجليزية هي ضرورة إلا أنه يجب أن لا يكون هناك تمييزاً في الاختيار ضد أولئك الذين لا تعتبر الإنجليزية لغتهم الأصلية.
- ٤ اتخاذ القرارات التي تنصف بالحكمة. يجب أن يكون مقدور أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الأخذ بالاعتبار وجهات النظر المختلفة ودراسة الدلائل المقدم بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارات معقولة وقابلة للإسناد في الوقت المناسب.
- ٥ الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية. يتأثر موضوع إعداد التقارير المالية عالية الجودة بالبيئة المالية والاقتصادية وبيئة العمل. ويجب أن يكون لدى أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية فهماً للبيئة الاقتصادية العالمية التي يعمل فيها مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويجب أن يشمل هذا الوعي للبيئة الاقتصادية العالمية ووعياً لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية إعداد التقارير المالية والإفصاح والقضايا التي تؤثر فيها، في أسواق المال العالمية المتنوعة.
- ٦ القدرة على العمل في أجواء من المشاركة في المسؤولية. يجب أن يكون في مقدور الأعضاء إظهار الاحترام واللباقة والاعتبار لوجهات نظر بعضهم البعض ووجهات نظر الوحدات التكوينية، وأن يكون في مقدورهم العمل معاً للتوصل إلى وجهات نظر تستند على هدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتطوير إبلاغ مالي ذو جودة عالية وشفاف وأن يضعوا أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية فوق المصالح والمبادئ والخصخصة.
- ٧ النزاهة والموضوعية والانضباط. يجب أن تثبت مصداقية الأعضاء من خلال نزاهتهم وموضوعيتهم، ويتضمن ذلك النزاهة الفكرية بالإضافة إلى النزاهة في التعامل مع الأعضاء الزملاء في مجلس المعايير المحاسبية الدولية والوحدات التكوينية. ويجب أن يظهر الأعضاء القدرة على أن يكونوا موضوعيين في التوصل إلى القرارات. كما يجب على الأعضاء أيضاً أن يثبتوا أن مقدورهم إيجاد نظاماً صارماً وتحمل عبء العمل ذو الحاجة الملحة.

٨ الإلتزام برسالة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبالمصلحة العامة. يجب أن يلتزم الأعضاء بتحقيق هدف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتأسيس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاسبية ذات جودة عالية قابلة للمقارنة وشفافة. ويجب أن يكون المرشح لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ملتزماً بخدمة المصلحة العامة من خلال عملية وضع معايير ذاتية.

مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

صدرت هذه المقدمة لتحديد الأهداف والعمليّة المناسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح النطاق والسلطة والتوقيت للتطبيق في الوقت المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت الموافقة على المقدمة في نيسان ٢٠٠٢ والتي حلت محل المقدمة التي نشرت في كانون الأول ١٩٧٥ (المعدلة في تشرين الثاني ١٩٨٢).

١ تأسس مجلس المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠١ كجزء من مؤسسة لجنة للمعايير المحاسبية الدولية. وتبقى سلطة مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية مع الأوصياء للتسعة عشر. وتتضمن مسؤوليات الأوصياء تعيين الأعضاء لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والمستشارين واللجان المرتبطة بها بالإضافة إلى توفير التمويل للمنظمة. ويتكلف مجلس المعايير المحاسبية الدولية من اثنا عشر عضواً يعملون كامل الوقت واثنان غير متفرغين. أما الموافقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوثائق ذات العلاقة مثل بطار إعداد وعرض البيّنات المالية ومسودات العرض ووثائق المناقشات الأخرى فهي مسؤولية مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢ تتألف لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٢ عضو يحق لهم التصويت ورئيساً لا يحق له التصويت، يعينهم الأوصياء. أما دور لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهو إعداد تصورات معايير التقارير المالية ليوافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية وذلك في محتوى الإطار لتوفير الإرشاد في الوقت المناسب بشأن مسائل إعداد التقارير المالية التي لم يتم تناولها بشكل محدد في معايير إعداد التقارير المالية. وقد حلت لجنة تصورات إعداد التقارير المالية الدولية لجنة التفسيرات المعتمدة السابقة (SIC) في عام ٢٠٠٢.

٣ يحين الأوصياء مجلس المعايير الاستشاري. ويوفر المجلس وسيلة رسمية لمشاركة المنظمات والأفراد الذين لديهم اهتمام في التقارير المالية الدولية. ويمتلك المشاركون خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة. يهدف مجلس المعايير الاستشاري لتقديم المشورة لمجلس معايير محاسبية دولية في تحديد أولوياته لوضع مشاريع المعايير الوطنية.

٤ وسبق وجود مجلس المعايير المحاسبية الدولية إنشاء مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ٢٩ حزيران ١٩٧٣ كنتيجة لتفاهق بين الهيئات المحاسبية المهنية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وتم التوقيع على الاتفاق المعدل والنظام الأساسي في تشرين الثاني عام ١٩٨٢. وأجرى مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية تحديداً آخر على النظام الأساسي في تشرين الأول ١٩٩٢. وبموجب النظام الأساسي الذي تمت الموافقة عليه في أيار ٢٠٠٠ تبنت الهيئات المحاسبية المهنية آلية تعمل على تمكين الأوصياء المعيّنين من إنفاذ النظام الأساسي المقرر في أيار ٢٠٠٠. وعمل الأوصياء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في كانون الثاني ٢٠٠١، وقلّموا بتدليله في آذار ٢٠٠٢.

٥ ووافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القرار التالي في اجتماعه بتاريخ ٢٠ نيسان ٢٠٠١. تبقى كافة المعايير والتصورات الصادرة بموجب التشريعات السابقة سارية ما لم وإلى أن يتم تعديلها أو سحبها. ويجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل أو سحب معايير المحاسبة الدولية وتصورات لجنة تفسير المعايير الصادرة بموجب التشريعات السابقة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى إصدار معايير وتصورات جديدة.

لدى استخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في هذه المقدمة فإنه يشمل المعايير والتفسيرات التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية (IASS) وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير (SIC) التي صدرت بموجب النظام الأساسي السابق.

أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

٦ فيما يلي أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

- (أ) تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة وقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً والتي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة للعالمية وللمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة؛
- (ب) تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛ و
- (ج) العمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

نطاق وسلطة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٧ يحقق مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهدافه مبنياً من خلال تطوير ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز استخدامها في الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى. وتشمل الإبلاغات المالية الأخرى على معلومات تم الحصول عليها من خارج البيانات المالية والتي تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات اقتصادية عالية الكفاءة. وفي عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية لتعزيز أهمية تحويل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية.

٨ وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية. كما يمكن أن تضع تلك الشروط للعمليات والأحداث التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة. وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإلغار الذي يتناول المفاهيم التي تتضمنها المعلومات المقدمة في الهدف العام للبيانات المالية. والهدف من الإطار هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية.

٩ تم تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأولى لكافة المشاريع الهادفة للربح. وتتضمن المشاريع الهادفة للربح تلك المشاريع التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو أي شكل آخر كما تتضمن منظمات مثل شركات التأمين المتبادل ومنشآت التعاون المتبادل الأخرى التي توفر أرباح الأسهم أو لية منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وجزئي للمالكين أو للأعضاء أو للمشاركين في النشاط. وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم معايير الإبلاغ المالي الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمشاريع التي تشارك في مثل تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة. وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشاداً يحدد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق لمشاريع الأعمال الحكومية. وتعمل لجنة القطاع العام على إعداد المعايير المحاسبية للحكومات ومشاريع القطاع العام الأخرى بالإضافة إلى مشاريع الأعمال الحكومية، حيث تستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠. تتطابق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام. ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين، على سبيل المثال، مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام. والهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي للمشروع بالإضافة إلى الأداء والتدفق النقدي للمشروع ليستفيد منها المستخدمون لدى اتخاذهم قرارات اقتصادية.

١١. وتتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان يظهر إما كلفة التغييرات في حقوق الملكية أو للتغييرات في حقوق الملكية خلاف ذلك التي تنشأ عن صفقات رأس المال مع المالكين والتوزيع للمالكين وبيان التدفق النقدي والميليات المحاسبية والملاحظات التوضيحية. ومن أجل توفير الوقت وتقليل التكاليف ولتفادي إعادة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها سابقاً تقدم المنشأة معلومات أقل في بيانها المالي الفصلي عما تقدمه في بيانها المالي السنوي. ويغرض المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٣ "التقرير المالية الفصلي" أدنى حد من المحتوى في البيانات المالية للتامة أو المكثفة عن فترة فصلية. ويتضمن مصطلح "البيانات المالية" مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تم إعدادها لفترة فصلية أو سنوية ومن البيانات المالية المكثفة لفترة فصلية.

١٢. وفي بعض الحالات تسمح لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستخدام معالجات مختلفة لمعاملات وأحداث معينة. واحد تلك المعالجات في العادة ما يسمى "معالجة الإشارة المرجعية" والأخر هو "المعالجة البديلة المسموحة". ويمكن وصف البيانات المالية لأي منشأة بشكل مناسب على أنها قد تم إعدادها بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء تم استخدام معالجة الإشارة المرجعية أو المعالجة البديلة المسموحة.

١٣. وهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إلزام أن تتم محاسبة المعاملات والأحداث المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة المعاملات والأحداث غير المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة مختلفة في كل من المنشأة خلال مدة زمنية وما بين المنشآت. وبالتالي فلا يحترم مجلس المعايير المحاسبية الدولية السماح بالاختيارات في المعالجات المحاسبية. كما أن المجلس أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك المعاملات والأحداث التي يسمح لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية باختيار الحل واضعاً نصب عينيه هدف تقليل عدد تلك الاختيارات.

١٤. للمعايير التي وافق عليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية تتضمن الفترات المطبوعة بالأسود الفاقم وتلك المطبوعة بشكل عادي والتي لها سلطة مكافئة. وتشير الفترات المطبوعة بالأسود الفاقم إلى المبادئ الرئيسية. ويجب قراءة المعيار الواحد ضمن محتوى الهدف المذكور في ذلك المعيار وهذه المقدمة.

١٥. تعمل لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إعداد تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتقديم إرشاد رسمي بشأن القضايا التي من الممكن أن تتلقى علاجاً مختلفاً أو غير مقبولاً، في غياب مثل ذلك الإرشاد.

١٦. يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ "عرض البيانات المالية" المتطلبات التالية:

"يجب أن تقدم المؤسسات التي تمتلك بياناتها المالية للمعايير الدولية إعداد تقارير مالية بيان صريحاً ووضوحاً وغير متحفظ حول الامتثال في الملاحظات. إذ لا يجب أن توصف البيانات المالية بأنها تمتلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم تكن تمتلك لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية."

١٧. كما أن أي تحديد لنطاق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مذكور بوضوح في ذلك المعيار.

أسلوب العمل

١٨ تم تطوير المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية مناسبة شملت المحاسبين والمحليين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية، والأكاديميين والأفراد والمنظمات الأخرى المهتمة من جميع أنحاء العالم. ويستشير مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الاجتماعات العامة مجلس المعايير الاستشاري بشأن المشاريع الكبرى وقرارات برنامج العمل وأولويات العمل ويناقش الأمور الفنية في الاجتماعات التي تكون مفتوحة للجمهور لإبداء ملاحظاته بشأنها. وتتضمن العملية اللازمة للمشاريع عادة، إما ليس ضرورياً، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة *).

- (أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق الإطار على تلك المسائل؛
- (ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والممارسات وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛
- (ج) استشارة مجلس المعايير الاستشاري حول صواب إضافة الموضوع إلى برنامج عمل مجلس المعايير الاستشاري؛*
- (د) تشكيل لجنة استشارية لتقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن المشروع؛
- (هـ) نشر وثائق المناقشة لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛
- (ز) نشر مسودة العرض التي تمت الموافقة عليها من قبل ثمانية من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت في مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها، بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛*
- (ح) نشر أسس القرارات النهائية في مسودة العرض؛
- (ط) الأخذ بالإعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول وثائق النقاشات ومسودات العرض؛*
- (ي) الأخذ بالإعتبار الرغبة في عقد جلسة عامة لو الرغبة في إجراء تجارب ميدانية، وإذا اعتبرت تلك مرغوبة، العمل على عقد تلك الجلسة وإجراء مثل تلك التجارب؛
- (ك) الموافقة على المعيار من قبل ثمانية على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذين يحق لهم التصويت وتضمين المعيار المنشور لآراء معارضة؛* و
- (ل) نشر أسس القرارات النهائية في المعيار وتوضيح، من بين أشياء أخرى، خطوات عملية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للالتزام وكيف تشمل المجلس مع الملاحظات التي أبدائها الجمهور حول مسودة العرض.

١٩ ويتم تطوير تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية دولية لازمة تشمل المحاسبين والمحليين الماليين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية ومجتمع الأعمال وسوق البورصة والهيئات التنظيمية والقانونية والأكاديميين والأفراد والمنظمات المهتمة الأخرى من جميع أنحاء العالم. وتناقش لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسائل الفنية في الاجتماعات التي يحضرها الجمهور لإبداء الملاحظات. وتتضمن العملية اللازمة لكل مشروع عادة، إما ليس ضرورياً، الخطوات التالية (تمت الإشارة إلى الخطوات المطلوبة بموجب بنود النظام الأساسي لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإشارة النجمة *):

- (أ) يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق الإطار على تلك المسائل؛

- (ب) دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية بما فيها اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية؛
- (ج) نشر مسودة التفسيرات لإطلاع الجمهور عليها وإيداء الملاحظات بشأنها إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد الاقتراح؛*
- (د) الأخذ بالإعبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إيداء الملاحظات حول مسودة التفسير؛*
- (هـ) الموافقة على المعيار إذا لم يصوت أكثر من ثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد التفسير بعد الأخذ بالإعبار ملاحظات الجمهور حول مسودة التفسير؛*
- (و) الموافقة على التفسير من قبل ثمانية على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للذين يحق لهم التصويت.*

توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- ٢٠ يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة. وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المحلة أحكاما انتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبني للمعايير.
- ٢١ ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سيطرة عامة لإستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة. وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الإمتثال للعقود والإتفاقيات، فقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة العقد أو الإتفاقية بالشكل النهائي. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الإتفاقيات المصرفية أو إتفاقيات القروض قيودا على الإجراءات المبينة في البيانات المالية للمقرض. ويعتقد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهومة جيدا وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الإتفاقية. ويعود الأمر لأطراف الإتفاقية لتحديد وجوب عزل الإتفاقية عن التأثيرات المستقبلية التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية، وخلال ذلك يمكن لأطراف الإتفاقية إعادة التفاوض لتضمنين آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلا من التغيرات في الظروف المالية السائدة.
- ٢٢ يتم إصدار مسودات العرض لإيداء الرأي فيها من ذوي العلاقة. وتبقى متطلبات المعايير الأخرى التي ستتبنى بمسودة المعيار الجديد وما لأثرها من تعديلات نافذة حتى بدء سريان المعيار المقترح واعتماده.

اللغة

- ٢٣ النص الذي تمت الموافقة عليه لاية وثيقة مناقشة أو مسودة عرض أو معيار دولي لإعداد التقارير المالية هو النص الذي وافق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اللغة الإنجليزية. ويمكن أن يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على ترجمات بلغات أخرى بشرط أن تتم إعداد تلك الترجمات بالتوافق مع العملية التي تقدم تأكيدا لجودة الترجمة، كما يمكن أن يرخّص مجلس المعايير المحاسبية لترجمات أخرى.

إطار إعداد وعرض البيانات المالية

تم في شهر إبريل من عام ١٩٨٩ اعتماد لجان معايير المحاسبة الدولية من قبل المجلس لينشر في شهر يوليو من عام ١٩٨٩، وتم تبنيه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في أبريل ٢٠٠١.

المحتويات

الفقرات	تمهيد
١١-١	المقدمة
٤-١	الغرض والوضع
٨-٥	النطاق
١١-٩	المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات
٢١-١٢	الهدف من البيقات المالية
٢١-١٥	المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي
٢١	الإيضاحات والجداول الإضافية
٢٣-٢٢	الفرضيات الأساسية
٢٢	أساس الاستحقاق
٢٣	الإستمرارية
٤٦-٢٤	الخصائص النوعية للبيقات المالية
٢٥	القبالية للهم
٣٠-٢٦	الملاحة
٣٠-٢٩	المادية
٣٨-٣١	الموثوقية
٣٤-٣٣	التمثيل الصادق
٣٥	الجور فوق الشكل
٣٦	الحيد
٣٧	الحذر
٣٨	الإكمال
٤٢-٣٩	قبالية المقارنة
٤٥-٤٣	القيود على المعلومات الملاحة والموثوقية
٤٣	التوقيت المناسب
٤٤	الموازنة بين المنفعة والتكلفة
٤٥	الموازنة بين الخصائص النوعية
٤٦	الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل
٨١-٤٧	عناصر البيقات المالية
٥٢-٤٩	المركز المالي
٥٩-٥٣	الأصول
٦٤-٦٠	الإلتزامات
٦٨-٦٥	حقوق الملكية
٧٣-٦٩	الداء
٧٧-٧٤	الدخل
٨٠-٧٨	المصروفات
٨١	تعديلات الحفاظ على رأس المال
٩٨-٨٢	الإعتراف بخصائص البيقات المالية
٨٥	احتمالية تحقق منافع اقتصادية مستقبلية
٨٨-٨٦	موثوقية القياس
٩٠-٨٩	الإعتراف بالأصول
٩١	الإعتراف بالإلتزامات
٩٣-٩٢	الإعتراف بالدخل
٩٨-٩٤	الإعتراف بالمصروفات

١٠١-٩٩	قياس عناصر التبعات المالية
١١٠-١٠٢	مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال
١٠٣-١٠٢	مفاهيم رأس المال
١١٠-١٠٤	مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الأرباح

المقدمة

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم. ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها، ربما، ظروفًا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المظللين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد قادت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية؛ وهي على سبيل المثال: الأصول، الإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. ونتج عن ذلك أيضا استخدام لمعايير مختلفة في الاعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفصيل أسس مختلفة للقياس. كما تأثر كذلك نطق البيانات المالية والإصاحات المدرجة فيها.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ملتزمة بتضييق هذه الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات، ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض للبيانات المالية. وتعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يسمى إليه بشكل أفضل من خلال التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.

ويعتد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الحاجات المشتركة لمعظم المستخدمين. وهذا بسبب أن كافة المستخدمين تقريبا يتخذون القرارات الاقتصادية على سبيل المثال، من أجل :

- (أ) تحديد متى يتم الشراء، أو الاحتفاظ أو بيع استثمار في حقوق الملكية؛
- (ب) تقييم تدبير الإدارة ومسؤولياتها.
- (ج) تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه؛
- (د) تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع؛
- (هـ) تحديد السياسات الضريبية؛
- (و) تحديد الأرباح القليلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح؛
- (ز) تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومي؛ أو
- (ح) تنظيم نشاطات المشروع؛

يدرك المجلس بأية حال بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على البيانات المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد البيانات المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للإسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمى ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملامة لأجل تحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية. إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر إتفاق عام على التعبير. لقد تم تطوير هذا الإطار ليكون ملائما لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

المقدمة

الغرض والوضع

١ يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

- (أ) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعداده مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة؛
- (ب) مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛
- (ج) مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛
- (د) مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي؛
- (هـ) مساعدة منققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛
- (و) مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛ و
- (ز) تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

٢ إن هذا الإطار ليس معيار محاسبي دولي، وعليه فإنه لا يعرف معايير لأي قياس معين أو إحصاء عن أي أمر، لا شيء في هذا الإطار يتقدم على أي معيار محاسبي محدد.

٣ يقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه في عدد حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي دولي ما، وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض، فإن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي تسود على تلك التي في الإطار. ومهما كان فإنه، طالما أن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية سوف يسترشد بهذا الإطار في تطوير معايير مستقبلية وفي مراجعته للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة الدولية سوف تتلاشى مع مرور الزمن.

٤ سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة المجلس في العمل بموجبه.

النطاق

٥ يتناول هذا الإطار ما يلي :

(أ) هدف البيانات المالية؛

- (ب) الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية؛
 (ج) التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبني منها البيانات المالية؛ و
 (د) مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

٦ يستعي هذا الإطار بالبيانات المالية ذات الأهداف العامة (يشار إليها فيما بعد بـ "البيانات المالية") شاملة البيانات المالية الموحدة. إن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنوياً، وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين قد يطلبوا وتكون لديهم القدرة للحصول على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على البيانات المالية كمصدرهم الرئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد وعرض هذه البيانات المالية في ضوء إحتياجات هؤلاء المستخدمين. إن التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة، على سبيل المثال النشرات التعريفية للمساهمين والعمليات الحسابية للضريبة، هي خارج نطاق هذا الإطار. ومع هذا فإنه يمكن إستخدام هذا الإطار لإعداد هذه التقارير الخاصة إن كانت متطلباتها تسمح بذلك.

٧ تمثل البيانات المالية جزء من عملية التقرير المالي. وتشمل المجموعة الكاملة من هذه البيانات المالية عادة على الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغيرات في المركز المالي (والتي يمكن أن تقدم بأكثر من طريقة، وعلى سبيل المثال، كبيان للتدفقات النقدية أو كبيان لتدفق الأموال)، والإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للبيانات المالية. كما يمكن أن تشمل على جدول ملاحق، ومعلومات مبنية على، أو مشتقة من تلك البيانات، ومن المتوقع أن تقرأ مع تلك البيانات. هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول، على سبيل المثال، المعلومات المالية للقطاعات الصناعية والجغرافية أو إيضاحات حول آثار تغيرات الأسعار. إلا أن البيانات المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المدراء وكلمة رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقش الذي تطرحه الإدارة، ولية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي.

٨ يطبق هذا الإطار على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية، والصناعية ومنشآت الأعمال المصدرة للتقارير سواء أكلت في قطاع العام أم الخاص. ويمثل المشروع المصدر للتقارير أية منشأة يوجد لها مستخدمين يعتمدون على بياناتها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.

المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات

٩ يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعلاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من إحتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الإحتياجات ما يلي:

(أ) المستثمرون. إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثمارهم والعائد المتوقع منها، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعد في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

(ب) الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافئتهم، ومناخ التقاعد وتوفر فرص العمل.

(ج) المقرضون. المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق.

(د) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون. الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الإستحقاق. الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على استمرار المشروع كمصدر رئيسي لهم.

(هـ) العملاء. العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.

(و) الحكومات ووكالاتها. تهتم الحكومات ووكالاتها بعمالية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المشاريع. كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وكسبل لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(ز) الجمهور. تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتهم للموردين المحليين. ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته.

١٠ بينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك إحتياجات مشتركة لهم جميعاً. وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تليها البيانات المالية.

١١ يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض البيانات المالية للمشروع. والإدارة كذلك مهمة بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية ولو أنها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد في القلم بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة. والإدارة لديها الإمكانية في تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلي إحتياجاتها لذاتية. إن التقارير حول هذه المعلومات هي، على كل حال، خارج نطاق هذا الإطار. وعلى الرغم من ذلك فإن البيانات المالية المنشورة مبنية على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

الهدف من البيانات المالية

١٢ تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية.

١٣ أن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الإحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

١٤ وتظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهنت إليها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الإحتفاظ باستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها.

المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي

١٥ إن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التوليدات. إن هذه القدرة تحدد في النهاية، على سبيل المثال، طاقة المشروع على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد ومصادر القروض والتوزيعات للمالكين. ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومات تلقى الضوء على المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع.

١٦ يتأثر المركز المالي للمشروع بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها. وهيكلها المالي وسيلتها وقدرتها على المداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها. إن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها المشروع وعن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل. والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري فيها توزيع الأرباح و للتخففات للتقديرات المستقبلية بين أولئك الذين لهم مصلحة في المشروع. وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بمدى إحتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي. والمعلومات حول السيولة والقدرة على المداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تستحق. وتشير السيولة إلى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسبان الإلتزامات المالية خلال هذه الفترة. أما القدرة على المداد فتشير إلى توفر النقد في المدى الأطول لمواجهة الإلتزامات المالية عندما تصبح مستحقة.

١٧ إن المعلومات حول أداء المشروع، بشكل خاص ربحيته مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحتمل أن يسيطر عليها في المستقبل، والمعلومات حول التغيرات في الأداء مهمة بهذا الخصوص. إن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تخففات نقدية من قاعدة موارده الموجودة، كما أنها مفيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى.

١٨ المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيدة وذلك لتقييم نشاطاته الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير. وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التكتفلات النقدية. عند إعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطرق مختلفة، مثل جميع الموارد المالية، ورأس المال العامل، والأصول السائلة أو النقد. لم توجد محاولة في هذا الإطار لتحديد تعريف لهذه الأموال.

١٩ توفر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي، كما توفر قائمة للدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء، ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بوسيلة بيان مالي منفصل.

٢٠ إن الأجزاء المكونة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مختلفة عن الآخر، إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضاً واحداً أو أن توفر كلفة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، بيان الدخل يعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالإشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي.

الإيضاحات والجدول الإضافية

٢١ تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجدول إضافية ومعلومات أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول الأخطاء وعدم التأكد الذي يؤثر على المشروع، وأية موارد والتزامات غير محترف بها في الميزانية العمومية (مثل احتياطات المعادن). ويمكن أن تتوفر في شكل معلومات إضافية المعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار.

الفرضيات الأساسية

أساس الإستحقاق

٢٢ من أجل أن تتحقق أهدافها، تُعد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي. وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الإعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها. أن البيانات المالية المعدة على أساس الإستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نفقة والتي سيجري استلامها في المستقبل. وعليه فإنه توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

الإستثمارية

٢٣ يجري إعداد البيانات المالية عادة بفترض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياته بشكل هام،

ولكن إن وجدت مثل هذه الذية أو الحاجة، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أسس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأسس المستخدم.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

٢٤ الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية والقابلية للمقارنة.

القابلية للفهم

٢٥ إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها بالبيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صناعي القرارات الاقتصادية فحسب اعتماداً على أرضيت أنه من الصعب جداً فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملاءمة

٢٦ لتكون مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

٢٧ إن الدورين التنبؤي والتكديدي للمعلومات متداخلين. على سبيل المثال، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المنشأة في إيفاء الفرض وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة. وتلعب نفس المعلومات دوراً تأكيدياً فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول، على سبيل المثال، الطريقة التي يتوجب هيكل المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

٢٨ غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومنفعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المشروع على مواجهة التزاماته عندما تصبح مستحقة. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال، تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حده لكل من البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الدخل والمصروفات.

المالية

٢٩ تتكرر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبماديتها. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملائمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد يمكن ويؤثر على تقييم المخاطر

والفرص التي تولجها المشروع بغض النظر عن ملابدة النتائج التي حققها القطاع الجديد في فترة التقرير. وفي حالات أخرى فإن كلا طبيعة ومادية المعلومات لها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ بها ضمن الفئات الرئيسية التي تعتبر مناسبة للعمل.

٣٠ تعتبر المعلومات ذات ملابدة إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية. وتعتمد الملابدة على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي الحذف أو التحريف، وعليه فإن مفهوم الملابدة تضع حداً أو نقطة قطع أكثر من لو أنها خاصية أساسية يجب للمعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.

الموثوقية

٣١ لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.

٣٢ ويمكن أن تكون المعلومات صائبة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الإعراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها بموجب إجراء قانوني هي موضع نزاع، فإن إعراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة.

التمثيل الصادق

٣٣ لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وبالتالي، فطبي سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمشروع بتاريخ وضع التقرير وفقاً لمعايير الإعراف.

٣٤ إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر ككونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره. وهذا ليس بسبب التحيز، ولكن إلى الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تتسمج مع تلك العمليات المالية والأحداث. في حالات معينة، يعتبر قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة بحيث أن المشروع عموماً لا يعترف بها في البيانات المالية فطبي سبيل المثال رغم أن معظم المشاريع تولد شهرة داخلية على مرور الزمن إلا أنه في العادة من الصعب التعرف عليها أو قياس تلك الشهرة بموثوقية وفي حالات أخرى ربما يكون من الملائم الإعراف بالعناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بالإعتراف بها وقياسها.

الجوهر فوق الشكل

٣٥ لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقامت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني. فطبي سبيل المثال، يمكن أن يتخلص المشروع من أصل إلى طرف آخر

بطريقه من المفترض أن وثائقها نقلت ملكية الأصل إلى الطرف الآخر. ومع ذلك قد توجد تعققات تضمن استمرارية تمتع المشروع بالمنافع الاقتصادية المستقلة المجمدة في الأصل، وفي تلك الظروف، فإن تقريرها عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تم الدخول فيها (إذا كان حقاً هناك عملية).

الحيداء

٣٦ حتى تكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز. ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان لاختيار أو عرض المعلومات يؤثر على إتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة مسلفاً.

الحذر

٣٧ لابد من أن يكفح محدي البيانات المالية حالات عدم التكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قلبية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث. ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد البيانات المالية. ويقصد بالحذر بنى درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات. إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلاً بيجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات وذلك لأن البيانات المالية أن تكون محايدة وعليه فإنها أن تمتلك خاصية الموثوقية.

الإكتمال

٣٨ لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة. إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

قابلية المقارنة

٣٩ يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء. كما يجب يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمركزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أسس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك المشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.

٤٠ أهم ما تتضمنه خاصية قابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وأثار هذه التغيرات. ويجب أن يمكن المستخدمين من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المتشابهة

والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة. إن الامتثال للمعيار المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

٤١ إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تتشوش مع مفهوم الإستقار، كما يجب أن لا تصبح عقفاً لإدخال معايير محاسبية مطوره. إن من غير المناسب للمشروع أن تستمر في المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت السياسة لا تتفق مع الحفاظ على خاصية الملائمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمشروع أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة وموثوقية.

٤٢ وحيث أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن، فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموازنة بالفترة السابقة.

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

التوقيت المناسب

٤٣ إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملائمتها. لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة. فلكي نقدم المعلومات بالوقت المناسب و قد يكون من الضروري غالباً تقديم التقارير عن عملية مالية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة. وهذا يضعف الموثوقية وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات إستخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم إتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك. لذلك عند تحقيق التوازن بين الملائمة والموثوقية، فإن الإعتبار الحاسم يجب أن يكون ثلثية حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

الموازنة بين المنفعة والتكلفة

٤٤ تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية. فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية إجهادية. وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يُقلل من تكاليف الإقتراض على المشروع. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة-المنفعة على أي حالة معينة، ومع هذا فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك محدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

الموازنة بين الخصائص النوعية

٤٥ في الممارسة العملية غالباً ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلباً ضرورياً. علماً فإن تحقيق هدف التوازن المناسب بين الخصائص النوعية تلبي الهدف من البيانات المالية. أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.

الصورة الصحيحة والعادلة/ العرض العادل

٤٦ توصف البيانات المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بجدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع. ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل عامة ما يستنتج بأنه الصورة للصورة والصحيحة والعادلة أو تمثل بجدالة تلك المعلومات.

عناصر البيانات المالية

٤٧ تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول، والإلتزامات وحق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فبما الدخل والمصروفات. ويمكن بيان التغيرات في المركز المالي عادةً عنصراً قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعاً لذلك، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا البيان.

٤٨ تتطوي عملية عرض هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على عملية تصنيفات فرعية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المشروع من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالي

٤٩ إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والإلتزامات، وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

- (أ) الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تنكف للمشروع.
- (ب) الإلتزام وهو متبونية حالية على المشروع نأشئه عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداها تكفات خارجة للموارد والتي تنكف فيها منافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج.
- (ج) حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الإلتزامات.

٥٠ تحدد تعريفات الأصول والإلتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الاعتراف للآزم تأليتها قبل الاعتراف بها في الميزانية العمومية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو إلتزامات في الميزانية العمومية لأنها لا تلي معايير الاعتراف التي تم نقاشها في الفقرات ٨٢-٩٨. وبشكل خاص يجب أن يكون التنكف المحتمل للدخل أو الخارج من المشروع مؤكد بشكل كافي لفي بشرط معيار الإقتصادية المشار إليه في الفقرة ٨٣ قبل الاعتراف بصل أو التزم.

٥١ وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى

سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الاقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في التزام لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في الميزانية العمومية للمستأجر.

٥٢ قد تشمل الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الحالية على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الالتزام ولا تظهر كجزء من حقوق المالكين، إلا أن التعريفات التي شُرحت في الفقرة ٤٨ تضع الأسس للمراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية ولصياغة معايير محاسبية جديدة.

الأصول

٥٣ تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق نفقات من النفقة وما يعادلها إلى المشروع. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إلتحجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نفقة أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض النفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٥٤ تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التغطية النقدية للمشروع. ويقدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

٥٥ يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

- (أ) أن يستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع؛
- (ب) أن يستبدل مع أصول أخرى؛
- (ج) أن يستخدم لمصاد الترم؛ أو
- (د) أن يوزع على مالكي المشروع.

٥٦ كثير من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتحقق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

٥٧ كثير من الأصول، على سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية. إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يد جوهرياً، وبذلك على سبيل المثال، فإن العقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمشروع إن كان يسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ومع أن طاقة المشروع للسيطرة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه ومع ذلك من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكن المشروع، من خلال الحفاظ على تلك المعرفة الفنية سراً، للسيطرة على المنافع المتوقعة أن تتدفق عنها.

٥٨ تنشأ أصول المشروع عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة في العادة تحصل للمشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد المنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الإقتصادي في إحدى المناطق ولكتشاف الثروات المعدنية. إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا على سبيل المثال فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٥٩ هناك تراكب وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فإنه عندما يتكبد المشروع بعض النفقات فإن هذا يمكن أن يشكل إثباتاً أن هناك سعياً للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فإن غياب النفقة لا يمنع عكساً من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية العمومية، مثال ذلك البنود التي يتم التبرع بها للمشروع يمكن أن تحقق تعريف الأصل.

الالتزامات

٦٠ إن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل ديناً حالياً على المشروع. والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للالتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو مطلب شرعي. وهذا هو الحال عادة، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أصال جيدة أو التصرف بطريقة عاجلة. فإذا قرر المشروع على سبيل المثال كسباسة أن يصلح الأخطاء التي تظهر في منتجه حتى بعد انتهاء مدة الضمان فإن المبالغ المتوقعة إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

٦١ من الضروري إيجاد التفريق بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فلتخاذ قرار من قبل إدارة المشروع بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعقد غير قابل للنقض للحصول على أصل. وفي الحالة الأخيرة، فإن طبيعة التعقد غير القابلة للنقض تعني أن التبعات الاقتصادية للفشل في الوفاء بالالتزام، على سبيل المثال بسبب وجود غرامات كبيرة، يجعل المشروع ذا حرية محدودة في اختيار تجنب تنفق الموارد لطرف آخر.

٦٢ إن تسديد الالتزام الحالي يستلزم عادة قيام المشروع بالتخلي عن موارد يتجسد فيها منافع اقتصادية من أجل تلبية مطالبة الجهة الأخرى ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق، على سبيل المثال ، بواسطة:

- (أ) الدفع نقداً؛
- (ب) تحويل أصول أخرى؛
- (ج) تقديم خدمات؛
- (د) استبدال ذلك الالتزام بالالتزام آخر؛ أو
- (هـ) تحويل الالتزام إلى حق الملكية.

ويمكن أن يطفأ الإلتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

٦٣ تنتج الإلتزامات عن عمليات مالية أو أحداث أخرى سابقة، لذلك، فطى سبيل المثال ينشئ عن الحصول على سلع أو يستخدم الخدمات ينشأ ذمم تجارية دائنة (إما لم يكن قد تم دفعها مقدماً أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى الإلتزام بإعادة دفع القرض. ويمكن أن يعترف المشروع أيضاً بالخصومات التي تمنح للملاء مستقبلًا على أساس مشترياتهم السنوية كإلتزامات، وفي هذه الحالة، فإن بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الإلتزام.

٦٤ بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط باستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى بعض المشاريع هذه الإلتزامات بالمخصصات. وفي بعض البلدان لا تعتبر هذه المخصصات للزلات، لأن مفهوم الإلتزام معرف بشكل ضيق بحيث لا يشمل سوى المبالغ التي يمكن أن تحدد بنون الحاجة لعمل تقديرات. إن تعريف الإلتزام في الفقرة ٤٩ يتبع أسلوباً أوسع. وبالتالي عندما يتضمن المخصص الإلتزام الحالي وتحقيقه لبقية التعريف، هو إلزاماً حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي الإلتزامات معشلتات القواعد.

حقوق الملكية

٦٥ بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة ٤٩ على أنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية. على سبيل المثال في المشاريع المساهمة، فإن الأموال التي يقيمها المساهمون، والأرباح المحفوظ بها، والإحتياطيات التي تمثل حوزات من الأرباح المدورة، والإحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المشروع لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الأسهم الموزعة أو استرداد رأس المال.

٦٦ يتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناء على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن احتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من الإلتزامات الضريبية في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضريبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر جزءاً للأرباح وليس مصروفات.

٦٧ إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات. وفي العادة لا تتفق إلا بالمصداقة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المشروع أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة لتخلص من صافي الأصول بالتدرج عند حل المشروع أو من المشروع ككل على أساس أنه مستمر.

٦٨ إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال غالباً ما يتعهد بتنفيذها من قبل مشاريع مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الأموال وأشكال مختلفة من مشروعات الأعمال الحكومية. إن الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المشاريع هو في الغالب مختلف عن ذلك الذي ينطبق على المشاريع المساهمة. على سبيل المثال هناك القليل من القيود، إن وجدت على توزيع مبالغ من حقوق

الملكية إلى المالكين أو غيرهم من المستفيدين. وعلى الرغم من ذلك فإن تعريف حق الملكية والجوانب الأخرى في هذا الإطار والتي تعالج حق الملكية هي مناسبة لمثل هذه المشاريع.

الأداء

٦٩ يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمين من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. إن هذه المفاهيم قد تم مناقشتها في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠.

٧٠ تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تنقلات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تنقلات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

٧١ إن تعريفي الدخل والمصروفات يحددان سماتها الرئيسية ولكن لا يحاولان تحديد المعايير التي يتطلب تحقيقها قبل أن يتم الإعراف بهما في قائمة الدخل. ثم مناقشة معايير الإعراف بالدخل والمصروفات في الفقرات ٨٢ - ٩٨.

٧٢ يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في بيان الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال إن من الممارسة الشائعة هو التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمشروع وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية أو ما يعادلها في المستقبل، فمثلاً النشاطات العرضية مثل التخلص من الإستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإن من الضروري إعطاء الاعتبار لطبيعة المشروع وعلاقته. فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المشاريع يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٧٣ إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح أيضاً بمقاييس متعددة لعرض أداء المشروع. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية. على سبيل المثال فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالي، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية قبل الضرائب، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية بعد الضرائب وصافي الربح.

الدخل

٧٤ يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكسب. ويتحقق الأفراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وربع حق الإمتياز، والإيجار.

٧٥ تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة. من هنا فإنها لا تعتبر مشكلة لعنصر منفصل في هذا الإطار.

٧٦ تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداوله وتلك الناشئة عن الزيادات في القيمة المرحلة للأصول طويلة الأجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب بطرح المصاريف ذات العلاقة منها.

٧٧ يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تميزها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد، والذمم والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات التي تم تقديمها. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات، على سبيل المثال، يمكن أن يزود المشروع المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٧٨ يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والاستهلاك، وتأخذ عادة شكل التكاليف الخارجة أو إستنفاد الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

٧٩ تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

٨٠ تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بئذ العملة. عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخل ذات العلاقة منها.

تعديلات الحفاظ على رأس المال

٨١ إن إعادة تقييم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حق الملكية. وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطات إعادة تقييم. تم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات ١٠٢ إلى ١١٠ من هذا الإطار.

الإعتراف بعناصر البيانات المالية

٨٢ الإعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وبقي بمعايير الإعتراف المحددة في الفقرة ٨٣. وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإخلاق هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل. فالبنود التي تقي بمعايير الإعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية.

٨٣ إن للبند الذي بقي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

- (أ) كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع؛ و
- (ب) إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٨٤ عند تحديد ما إذا كان البند بقي بهذه المعايير وعليه يصبح جديراً للإعتراف به في البيانات المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات المادية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩ و٣٠. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن للبند الذي بقي بمعايير التعريف والإعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل، يتطلب تلقائياً الإعتراف بعنصر آخر، على سبيل المثال دخل أو التزام.

احتمالية تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٨٥ يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع. ويتم تقييم درجة عدم التأكد للملازمة لتتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية. على سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدنية، فإن من المبرر الإعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك. إلا أنه عند وجود مجتمع كبير من الذمم المدنية يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعليه يتم الإعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

موثوقية القياس

٨٦ إن المعيار الثاني للإعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية كما سبق مناقشته في الفقرات ٣١ إلى ٣٨ من هذا الإطار. وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها. ولكن عندما يتخذ إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. على سبيل المثال، فإن المبالغ المتوقعة الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تقي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمالية للإعتراف، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة

بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو ضمن المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

٨٧ إن البند الذي يفضل في وقت معين شروط الإعتراف به الواردة في الفقرة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٨٨ إن البند الذي يمتلك الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفضل في تطبيق معايير الإعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول المكملة. ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

الإعتراف بالأصول

٨٩ يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع وإن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

٩٠ لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في بيان الدخل. إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من تكبد النفقة كان خلافاً لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع أو أن الإدارة تسير على غير هدى. إن ما يمكن أن يستدل من ذلك فقط هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمشروع بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للإعتراف بالأصل.

الإعتراف بالإلتزامات

٩١ يتم الإعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تنفق خارجاً من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد إلتزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية. في الواقع العملي، لا يعترف بالإلتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مسواة بشكل متناسب (على سبيل المثال الإلتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) عموماً كإلتزامات في البيانات المالية. ولكن مثل هذه الإلتزامات قد تحقق تعريف الإلتزامات وتتأهل للإعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالإلتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتوقعة بها.

الإعتراف بالدخل

٩٢ يتم الإعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في لئزم ويمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني، في الواقع أن الإعتراف بالدخل يجري بشكل مترام مع الإعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الإلتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الإلتزامات الناتج عن التنازل عن دين).

٩٣ إن الإجراءات المتبعة عملياً للإعتراف بالدخل، مثل متطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الإعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عموماً إلى قصر الإعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكّد.

الإعتراف بالمصروفات

٩٤ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية. وهذا يعني في الواقع أن الإعتراف بالمصروفات يجري بشكل متراف مع الإعتراف بالزيادة في الالتزامات أو النقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات).

٩٥ يتم الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل. وهذا الإجراء، الذي يشار إليه عموماً بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، يتضمن الإعتراف المتراف مع المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى. على سبيل المثال يعترف بمكونات المصروف الذي يشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يتم الإعتراف بالدخل الناتج من بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة بموجب هذا الإطار لا يسمح بالإعتراف ببند في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

٩٦ عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده فقط بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الإعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية. إن هذا غالباً ما يكون ضروري عند الإعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الاستهلاك أو الإطفاء. إن القصد من إجراءات التوزيع هو الإعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٩٧ يعترف بالمصروف حالاً في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما، وإلى الحد الذي لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للإعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

٩٨ ويتم كذلك الإعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الإعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمانة الملح المباعة.

قياس عناصر البيانات المالية

٩٩ القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

١٠٠ يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) **التكلفة التاريخية**. تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق المعادي للنشاط.

(ب) **التكلفة الجارية**. تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصص من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

(ج) **القيمة القابلة للتحويل (القابلة للتسديد)**. تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزامات بقيمة سدادها، أي بالمبالغ غير المخصصة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق المعادي للنشاط.

(د) **القيمة الحالية**. تقيد الأصول بالقيمة المخصصة الحالية لصافي التكتفلات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق المعادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصصة الحالية لصافي التكتفلات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق المعادي للنشاط.

١٠١ إن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية. وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى. على سبيل المثال، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحويل ليهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداوله بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية. وبإضافة لذلك، تستخدم بعض المشاريع أسس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفاهيم رأس المال

١٠٢ تتبع معظم المشاريع المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية. بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستمرة أو القوة الشرائية المستمرة، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المشروع. أما بموجب المفهوم المعادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمشروع المعتملة، على سبيل المثال، بوحدة الإنتاج اليومية.

١٠٣ يجب أن يتم إختيار المفهوم المناسب لرأس مال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية. وعليه يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالمحافظة على رأس المال الإسمي المستمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستمر. أما إذا كان اهتمامهم بالقدرة الإنتاجية للمشروع فإنه يتوجب إستخدام المفهوم المعادي لرأس المال. ويشير المفهوم

الذي يتم إختياره إلى الهدف الذي يتم تحقيقه من تحديد الربح، حتى ولو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

١٠٤ إن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفترة ١٠٢ تؤدي لنشوء مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالية:

(أ) **الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال.** وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة. يمكن أن يقلس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) **الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال.** وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمشروع (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات إلى المالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

١٠٥ يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال على كيفية تعريف المشروع لرأس المال الذي يسعى للحفاظ عليه. وهذا يوفر نقطة الوصل بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها توفر نقطة المرجعية التي بموجبها يقاس الربح، إن هذا متطلب مسبق للتمييز بين عائد المشروع على رأس المال واسترداده لرأس المال، ويمكن إعتبار التناقضات الداخلية من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال فقط كربح وبالتالي كمائد على رأس المال. ومن هنا، فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد أن تم طرح المصروفات (شاملا تعديلات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسباً) من الدخل. وإذا زادت المصروفات عن الدخل يكون المبلغ المتبقي صافي الخسارة.

١٠٦ يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال إستخدام التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهومًا محددًا ويعتمد إختيار الأسس بمقتضى هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي يسعى المشروع للحفاظ عليه.

١٠٧ إن الإختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار لأسول والتزامات المشروع. وبشكل عام يعتبر المشروع محافظاً على رأسماله إذا كان لديه نص المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديه في بداية الفترة. أي مبلغ يزيد عن أو فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً.

١٠٨ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال النقدي الإسمى خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، يشار إليها عرفاً كمكسب الحيَزة أي أرباح بالمعنى المفهوم، وقد لا يعترف بهذه الأرباح هكذا حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف

مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح الزيادة في القوة الشرائية المستمرة لثاء الفترة. وعليه فإن ما يعتبر ربحاً هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في المستوى العام للأسعار. وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

١٠٩ بمقتضى مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطلقة الإنتاجية المادية، فإن الربح يمثل الزيادة في رأس المال لثناء الفترة. وينظر إلى كلفة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المشروع كتغيرات في قيمة الطلقة المادية الإنتاجية للمشروع، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

١١٠ إن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والموثوقية وعلى الإدارة، كما في حالات أخرى، السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والموثوقية. ينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطي إرشاداً لإعداد وعرض البيانات المالية المعدة بمقتضى النموذج الذي تم اختياره. ولا توجد لدى مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية نية، في الوقت الحاضر لفرض نموذج معين فيما عدا الحالات الاستثنائية، مثل تلك المشاريع التي تعد بياناتها المالية باستخدام عملة بلد ذو معدلات تضخم مفرطة. ولكن هذه النية سوف يعاد النظر فيها في ظل التطورات العالمية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

" تبني المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "

تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من التعديلات التالية الصادرة في ٢٠٠٤: تفسير لجنة المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٤٠١، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ والتعديلات على المعيار ١٩ * منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإحصاحات؛ التعديل على المعيار ٣٩ الأدوات المالية: الإعراف والقياس - الإنقار والإعتراف المبني بالأصول المالية والإلتزامات المالية.

المحتويات

المقدمة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ٧

١	الأهداف
٥ - ٢	النطاق
٦ - ٣٤	الإعتراف والقياس
٦	الميزة القابلة للصومية الإقتصادية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٧ - ١٢	المسلمات المحاسبية
١٣ - ٢٥	الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
١٥	إندماج الأعمال
١٦ - ١٩	القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة
٢٠ - ١٢٠	منافع الموظفين
٢١ - ٢٢	فروقات ترجمة العملات المترجمة
٢٣	الأدوات المالية المركبة
٢٤ - ٢٥	أصول والإلتزامات لشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
٢٥	وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً
٢٥ب - ٢٥ج	معاملات الدفع على أساس الأسهم
٢٥د	عقود التأمين
٢٥هـ	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة للدخلة ضمن
٢٥و	تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات
٢٥ز	عقود الإيجار
٢٦ - ٢٦ب	قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية
٢٧ - ٢٧ب	الإستثناءات من التطبيق بشرط رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
٢٨ - ٢٧	إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية
٢٨ - ٢٨	محاسبة التحوط
٢٩ - ٢٤	التقديرات
٢٤ - ٢٤ب	الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقعة
٣٥ - ٢٦	العرض والإصلاح
٣٦ - ٢٧	المعلومات المقارنة
٣٦	الإعفاء من متطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
٣٧ - ٢٣ب	والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
٣٧	الإستثناءات من متطلب تزويد إحصائيات مقارنة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
٣٨ - ٢٦	للمخصصات التاريخية
٣٩ - ٢٣	تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٣٩ - ٢٣	للتسويات
٤٣	وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية
٤٤	استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة
٤٥ - ٢٦	التقارير المالية المرحلية
٤٧ - ٤٧هـ	تاريخ النفاذ

الملاحق

أ تعريف المصطلحات

ب إندماج الأعمال

ج فتعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

أسس الإستنتاجات

إرشادات التنفيذ

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "يبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى" منكره في الفقرات ١-٤٧هـ- والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاز. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق "أ" فهو يرد بالخط العادي عند ذكره للمرة الأولى في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، وفي سياق المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية والتفسيرات" في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يحل هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية محل التفسير رقم ٨ الخاص باللجنة الدائمة للتفسيرات "تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة". وقد وضع المجلس هذا المعيار لتناول الأمور التالية:

- (أ) أنت بعض جوانب متطلب التفسير رقم ٨ الذي يقتضي التطبيق الكامل بآثر رجعي تكليف تجاوزت المنافع المحتملة المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن التفسير رقم ٨ لم يقتضي التطبيق بآثر رجعي عندما يكون ذلك غير عملي، إلا أنه لم يبين ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفسر تلك كمعلق رئيسي أو ثانوي، كما لم يحدد أية معالجة خاصة في الحالات غير العملية.
- (ب) يمكن أن يقتضي التفسير رقم ٨ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى تطبيق إصدارين مختلفين من المعيار إذا تم إدخال نسخة جديدة خلال الفترات التي تغطيها بياناتها المالية الأولى التي تم إعدادها بموجب معايير المحاسبة الدولية وإذا نصت النسخة الجديدة على منع التطبيق بآثر رجعي.
- (ج) لم ينص التفسير رقم ٨ بوضوح ما إذا كان يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى استخدام الفهم التحليلي في تطبيق قرارات الإعراف وقياس بآثر رجعي.
- (د) لقد كان هناك بعض الشكوك حول كيفية تفاعل التفسير رقم ٨ مع أحكام انتقالية محددة في المعايير المختلفة.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بها.

مقدمة ٣ يتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل عام الالتزام بكل معيار ساري المفعول من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب هذه المعايير. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة بشكل خاص للقيام فيما يتعلق بالميزانية العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك كنقطة بداية للمحاسبة بموجبها.

- (أ) الإعراف بكافة الأصول والالتزامات المطلوب الإعراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- (ب) عدم الإعراف بالبند كأصول أو التزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعمل هذا الإعراف؛
- (ج) إعادة تصنيف البنود التي اعترفت بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كأحد أنواع الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، لكن كنوع مختلف من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول والالتزامات المعترف بها.

مقدمة ٤ يمنح هذا المعيار إعفاءات محددة من هذه المتطلبات في مجالات معينة من المحتمل أن تتجاوز تكلفة الالتزام بها المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية. كما يمنح هذا المعيار التطبيق بآثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بعض المجالات، خاصة عندما يتطلب التطبيق بآثر رجعي أحكاماً تصدرها الإدارة حول ظروف سابقة بعد أن تكون مخرجات عملية معينة معروفة مسبقاً.

مقدمة ٥ يتطلب هذا المعيار إيضاحات توضح كيف أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المركز المالي المبلغ عنه للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

مقدمة ٦ على المنشأة تطبيق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تغطي فترة تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ، مع تشجيع التطبيق المبكر.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٧ وكما يقتضي التفسير رقم ٨، يتطلب هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي في معظم المجالات. وخلافاً للتفسير رقم ٨، فإن هذا المعيار:

- (أ) يتضمن إعفاءات تهدف إلى تجنب التكاليف التي يحتمل أن تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدمي البيانات المالية، وعدد ضئيل من الاستثناءات الأخرى لأسباب عملية.
- (ب) يوضح أن المنشأة تطبق أحدث نسخة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ج) يوضح كيف ترتبط تقديرات المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتقديرات التي أعدها لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.
- (د) يحدد أن الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى لا تنطبق على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.
- (هـ) يتطلب المزيد من الإفصاح بشأن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الأهداف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتقاريرها المالية المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك البيانات المالية، على معلومات ذات جودة عالية:

- (أ) واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كلغة الفترات موضوع العرض؛
- (ب) توفر نقطة بداية مناسبة للحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ج) يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتكئة للمستخدمين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

- (أ) بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "إعداد التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الالتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

- (أ) عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:
- (١) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- (٢) بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، باستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بيانا صريحا وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛
- (٣) تحتوي على بيان صريح بالالتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
- (٤) بموجب متطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو باستخدام بعض هذه المعايير المختلفة لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ و
- (٥) بموجب متطلبات وطنية، مع تساوي البعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ب) أعدت بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين؛
- (ج) أعدت مجموعة تقارير مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"؛ أو

(د) لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

٤ يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ولا يطبق على سبيل المثال:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن عرض البيانات المالية بموجب متطلبات وطنية، حيث أنها عرضتها سابقاً بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة بموجب متطلبات وطنية وتكون تلك البيانات المالية قد احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ج) عندما تكون المنشأة قد عرضت بيانات مالية في السنة السابقة احتوت على بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كان تقرير منقهي الحسابات متحفظاً على تلك البيانات المالية.

٥ لا يطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتخضع هذه التغيرات لما يلي:

(أ) متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ٨ للسياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛ و

(ب) متطلبات إنتقالية محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعتراف والقياس

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٦ على المنشأة إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكون هذه بمثابة نقطة البداية للمحاسبة بموجبها. ولا تحتاج المنشأة إلى عرض ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة حسب هذا المعيار.

السياسات المحاسبية

٧ يتعين على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وخلال جميع الفترات المعروضة في يقيتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. ويجب أن تلتزم تلك السياسات المحاسبية بكل معيار دولي لإعداد التقارير المالية ساري المفعول في تاريخ الإبلاغ عن يقيتها المالية الأولى حسب هذا المعيار، باستثناء ما هو محدد في الفترات ١٣-٣٤.

٨ يجب على المنشأة أن لا تطبق إصدارات مختلفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت سارية المفعول في تواريخ سابقة. ويمكن للمنشأة أن تطبق معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية لا يوجد إلزام بتطبيقه بعد إذا سمح بالتطبيق المبكر له.

مثال : التطبيق الثابت لأحدث إصدار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

خلفية

إن تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى المنشأة^١ حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥. تقرر المنشأة^٢ عرض معلومات مقارنة في تلك البيانات المالية لسنة واحدة فقط (انظر فقرة ٣٦). وعليه، يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو بداية العمل في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (أو إقبال العمل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣). عرضت المنشأة^٣ البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل سنوي حتى ٣١ كانون الأول من كل عام وحتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

يطلب من المنشأة^٤ تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سارية المفعول للفترة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ عند:

- (أ) إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤؛ و
- (ب) إعداد وعرض ميزانيتها العمومية كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبلغ المقارنة لعام ٢٠٠٤)، وبين الدخل، وبيانات التغيرات في حقوق الملكية، وبين التدفق النقدي للسنة لغاية ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ (بما في ذلك المبلغ المقارنة لعام ٢٠٠٤) والإفصاحات (بما في ذلك المعلومات المقارنة لعام ٢٠٠٤).

إذا لم يكن المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية إلزامياً بعد ولكن يسمح بالتطبيق المبكر له، يُسمح للمنشأة^٥، لكن لا يُطلب منها، تطبيق ذلك المعيار في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

- ٩ تطبيق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على التغيرات في السياسات المحاسبية التي قامت بها المنشأة التي استخدمت بشكل مسبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تطبق هذه الأحكام على تحول المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى إلى هذه المعايير، باستثناء ما هو محدد في الفترات ٧٥ د و ١٣٤ و ٣٤ ب.
- ١٠ باستثناء ما هو وارد في الفترات ١٣-٣٤، على المنشأة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تقوم بما يلي:
 - (أ) الاعتراف بكافة الأصول والإلتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
 - (ب) عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل تلك الاعتراف؛
 - (ج) إعادة تصنيف البنود التي تم الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كنوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية، ولكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
 - (د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس كافة الأصول و الإلتزامات المعترف بها.
- ١١ يمكن للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تختلف عن تلك التي تستخدمها لنفس الفترات باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة. وتنشأ التعديلات الناجمة عن الأحداث والمعاملات قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولهذا على المنشأة أن تعترف مباشرة بتلك التعديلات في الأرباح المحتجزة (أو، إذا كان مناسباً، فئة أخرى من حقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ يحدد هذا المعيار فئتين من الاستثناءات فيما يتعلق بالمبدأ الذي يفيد بوجوب إتزام الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- (أ) تمنح الفقرات ١٣-٢٥ وإعفاءات من بعض متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.
- (ب) تمنح الفقرات ٢٦-٣٤ تطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم ولداً أو أكثر من الإعفاءات التالية:

- (أ) إدماج الأعمال (الفقرة ١٥)؛
- (ب) القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة (الفقرات ١٦-١٩)؛
- (ج) منافع الموظفين (الفقرة ٢٠)؛
- (د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرتان ٢١ و ٢٢)؛
- (هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرة ٢٣)؛
- (و) أصول وإلتزامات لشركات التابعة ولشركات لزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرتان ٢٤ و ٢٥)؛
- (ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة ١٢٥)؛
- (ح) معاملات النفع على أساس الأسهم (الفقرتان ٢٥ و ٢٥ج)؛
- (ط) عقود التأمين (الفقرة ٢٥)؛
- (ي) إزالة الإلتزامات متضمنة تكلفة الممتلكات، والمصانع والمعدات (الفقرة ٢٥هـ)؛
- (ك) عقود التأجير (الفقرة ٢٥و)؛ و
- (ل) قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف المبني (الفقرة ٢٥ز)؛.

لا يتعين على المنشأة تطبيق هذه الإعفاءات قيلمًا مع بنود أخرى.

١٤ تشير بعض الإعفاءات أدناه إلى القيمة العادلة. وبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال" كيفية تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المشتراة في عملية إدماج الأعمال. وعلى المنشأة تطبيق تلك التفسيرات في تحديد القيم العادلة بموجب هذا المعيار ما لم يحتوي معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية على المزيد من الإرشادات المحددة حول تحديد القيم العادلة للأصل أو الإلتزام قيد البحث. ويجب أن تعكس تلك القيم العادلة ظروف العمل التي كانت قائمة في التاريخ الذي تم تحديدها فيه.

إدماج الأعمال

١٥ على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الملحق "ب" على عمليات إدماج الأعمال التي اعترفت بها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

١٦ كن للمنشأة أن تختار قياس بند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقيمته العادلة، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ.

١٧ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعد تقييم بند في الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو قبل ذلك التاريخ، كتكلفة مقدرة في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان إعادة التقييم في ذلك التاريخ قابلاً للمقارنة على نطاق واسع مع:

- (أ) القيمة العادلة؛ أو
- (ب) التكلفة أو التكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر أسعار عام أو محدد.

١٨ إن الاختبارات الواردة في الفقرتين ١٦ و ١٧ متوفرة أيضاً لما يلي:

- (أ) الاستثمارات العقارية، إذا اختارت المنشأة إستعمال نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية".
- (ب) الأصول غير الملموسة التي تلي:
- (١) معايير الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (بما في ذلك القياس الذي يمكن الاعتماد عليه للتكلفة الأصلية)؛ و
- (٢) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (متضمناً ذلك وجود سوق نشط).

لا يحق للمنشأة استخدام هذه الاختبارات للأصول الأخرى أو الالتزامات.

١٩ يمكن للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تكون قد وضعت تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لبعض أو جميع أصولها و التزاماتها من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد، نتيجة لحادث معين مثل الخصخصة أو الإكتتاب العام الأولي. ويمكن للمنشأة أن تستعمل تلك القياسات للقيمة العادلة المستندة إلى الأحداث كتكلفة مقدرة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.

منافع الموظفين

٢٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، يمكن للمنشأة أن تختار استخدام أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين الذي يتيح المجال لعدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية. ويتطلب التطبيق بأن رجعي لهذا الأسلوب أن تجزأ المنشأة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتركمة من بداية خطة منافع الموظفين وحتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أجزاء معترف بها وأخرى غير معترف بها. ولكن، يمكن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بكافة الأرباح والخسائر الإكتوارية المتركمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى وإن استخدمت الأسلوب المشار إليه أعلاه المتعلق بالأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة. وعليه إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الاختيار، يتعين عليها تطبيقه على جميع خطط منافع الموظفين.

٢١ يمكن أن تصحح المنشأة عن المبلغ المطلوب بواسطة الفقرة ١٢٠ (ع) كمبلغ يجب تحديده لكل فترة محاسبية سابقة من تاريخ الانتقال.

فروقات ترجمة العملات المتركمة

٢١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" أن تقوم المنشأة بما يلي:

- (أ) تصنيف بعض فروقات ترجمة العملات كمخاطر منفصل من عناصر حقوق الملكية؛ و
- (ب) عند التصرف بعملية أجنبية، نقل فروقات ترجمة العملات المتركمة الخاصة بتلك العملية الأجنبية (بما في ذلك، إن كان مطبقاً، الأرباح والخسائر من التحويلات ذات العلاقة) إلى بيان الدخل كجزء من الأرباح أو الخسائر الناتج عن مثل هذا التصرف.

٢٢ لكن من غير الضروري بالنسبة لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تلتزم بهذه المتطلبات المرتبطة بفروقات ترجمة العملات المتراكمة التي كانت موجودة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا استخدمت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هذا الإعفاء:

(أ) تُسَير فروقات ترجمة العملات المتراكمة لكافة العمليات الأجنبية بأنها تسلي صفرًا في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) يجب أن تستبعد فروقات ترجمة العملات المتراكمة، التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من الأرباح والخسائر الناتجة عن تصرف لاحق بأي عملية أجنبية.

الأصول المالية المركبة

٢٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢/الأدوات المالية: الإفصاح والعرض* في البداية من المنشأة تجزئة الأداة المالية المركبة إلى عناصر منفصلة من الإلتزامات وحقوق الملكية. فإذا لم يعد عنصر الإلتزام قائمًا، فلن التطبيق بأن رجعي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزئين من حقوق الملكية: الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المتراكمة المضافة إلى عنصر الإلتزام، والجزء الآخر يمثل عنصر حق الملكية الأصلي. و لكن لا تحتاج منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب هذا المعيار أن تفصل هذين الجزئين إذا لم يكن عنصر الإلتزام قائمًا في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

٢٤ إذا تحولت شركة تابعة إلى منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتتبنى هذه المعايير من قبل الشركة الأم، يتعين على الشركة التابعة قياس أصولها وإلتزاماتها في بياناتها المالية بأي من القيم التالية:

(أ) المبالغ المحملة التي تتضمنها البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، بناءً على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات على إجراءات التوحيد وأثر إدماج الأعمال التي بموجبها تشتري الشركة الأم الشركة التابعة؛ و

(ب) المبالغ المحملة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، بناءً على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تختلف هذه المبالغ عن تلك المشار إليها في البند (أ):

(١) عندما ينتج عن الإعفاءات في هذا المعيار طرق قياس تعتمد على تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٢) عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للشركة التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة. على سبيل المثال، يمكن للشركة التابعة أن تستخدم نموذج التكلفة المذكور في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كسياسة محاسبية تنتهجها، في حين يمكن أن تستخدم المجموعة نموذج إعادة التقييم.

المعالجة المماثلة متاحة للشركة لزميلة أو المشروع المشترك الذي يتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه.

٢٥ لكن إذا تبنت المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة لها (أو لشركة زميلة أو المشروع مشترك)، يتعين على المنشأة، في بياناتها المالية الموحدة، قياس أصول وإلتزامات الشركة التابعة (أو الشركة لزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة (أو الشركة لزميلة أو المشروع المشترك) بعد إجراء التحديل لإستيعاب متطلبات التوحيد

والتعديلات المحاسبية لحقوق الملكية وإستيعاب آثار إنجماع الأعمال التي اشترت فيها المنشأة الشركة التابعة. وعلى نحو مماثل، إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية للمرة الأولى في إعداد بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد إعداد بياناتها المالية الموحدة، يجب عليها قياس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبالغ في كل من التليسانين الماليين، باستثناء تعديلات التوحيد.

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

١٢٥ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ 'الأدوات المالية: الإعراف والقياس' (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) عند الإعراف الأولى بأداة مالية كأصل مالي أو إلتزام مالي بوصفها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو على أنها متوفرة برسم البيع. وعلى الرغم من هذا المتطلب، يُسمح للمنشأة بأن تقوم بمثل هذا الوصف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

٢٥٠ بتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ 'الدفع على أساس الأسهم' على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بتاريخ ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ التي تستحق قبل: (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥. لكن إذا اخذت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية تلك، فيمكنها أن تعمل ذلك فقط إذا انصحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لتلك الأدوات المحددة في تاريخ القياس كما تم تحريفها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. أما بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ (مثلاً أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ)، فيجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مع ذلك أن تضمن عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٤٤ و ٤٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وإذا عدلت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شروط أو بنود منح أدوات حقوق الملكية التي لم يطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يُطلب من المنشأة تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إذا حدث التعديل قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ب) ١ يناير ٢٠٠٥، أيهما أبعد.

٢٥٠ ج يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات الناتجة من معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتم أيضاً تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يُطلب منها، أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تمت تسويتها قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. أما بالنسبة للإلتزامات التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، فلا يُطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض معلومات مقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ قبل ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.

عقود التأمين

٢٥٠ د يمكن للجهة المتبينة للمرة الأولى تطبيق الأحكام الانتقالية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ عقود التأمين، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن التغييرات في السياسات المحاسبية تقتصر على عقود التأمين، بما في ذلك التغييرات التي تجربها الجهة المتبينة للمرة الأولى.

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المعاملة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصنوع والمعدات

٢٥٠ هـ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة تغييرات معينة في الإلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المعاملة إلى تكلفة الأصل الذي تتعلق به أو خصمها منها، وبعد ذلك إستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المعدل للأصل وذلك بأثر مستقبلي على مدى عمره النافع المتبقي، ولا تحتاج الجهة المتبينة للمرة الأولى أن تمثل لهذه المتطلبات الخاصة بالتغييرات في هذه الإلتزامات التي حدثت قبل تاريخ

الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وإذا قامت الجهة المتبينة لأول مرة باستخدام هذا الاستثناء فإن عليها ما يلي:

- (أ) قياس الالتزام كما هو في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛
- (ب) إلى المدى الذي يوجد به الالتزام ضمن نطاق التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدير المبلغ الذي كان سيتم إدخاله في تكلفة الأصل ذي العلاقة عندما نشأ الالتزام للمرة الأولى، وذلك بخصم الالتزام حتى ذلك التاريخ باستخدام أفضل تقدير للمنشأة لمسر (المسار) الخصم التاريخي المعدلة حسب المخاطرة التي كانت ستطبق على ذلك الالتزام على مدى الفترة التي تتخلل ذلك؛ و
- (ج) حساب الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ كما في تاريخ الانتقال إلى المعايير لإعداد التقارير المالية على أساس التقدير الحالي للممر النافع للأصل باستخدام سياسة الإستهلاك التي تتبناها المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

عقود الإيجار

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان تفسير يحتوي على عقد إيجار

٢٥ يمكن للجهة المتبينة للمرة الأولى تطبيق الأحكام الانتقالية في التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان لترتيب على عقد إيجار، وبناء على ذلك يمكن للجهة المتبينة للمرة الأولى تحديد ما إذا كان ترتيب قائم في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحتوي على عقد إيجار على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

قياس القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية

٢٥ بالرغم من متطلبات الفقرتين ٧٠٩ يمكن للمنشأة تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفترة ٧٦ والفقرة ١٧٦ بلحد الطرق التالية:

- (أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، أو
- (ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

الاستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

٢٦ يمنع هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المنقولة بما يلي:

- (أ) إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرة ٢٧)؛
- (ب) محاسبة التحوط (الفقرات ٢٨-٣٠)؛
- (ج) التقديرات (الفقرات ٣١-٣٤)؛ و
- (د) الأصول المصنفة بأنها أصول محتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية

٢٧ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ١٢٧، يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق متطلبات إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي للمعاملات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. وبمعنى آخر، إذا ألغت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأصول مالية غير مشقة أو التزامات مالية غير مشقة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة نتيجة معاملة حدثت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يتعين عليها عدم الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تكن مؤهلة للاعتراف نتيجة حدث أو معلنة لاحقة).

٢٧ وبالرغم من نص الفقرة ٢٧، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر رجعي بموجب تاريخ تختاره المنشأة؛ بشرط أن تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية و الإلتزامات المالية التي ألغى الإعتراف بها نتيجة معاملات سابقة، قد تم الحصول عليها عند بداية المحاسبة لتلك المعاملات.

محاسبة التحوط

٢٨ وكما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس" في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس كافة المشتقات بالقيمة العادلة؛ و

(ب) إلغاء كافة الخسائر والأرباح المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كما لو كانت أصولاً أو إلتزامات.

٢٩ يجب على المنشأة أن لا تعكس في الميزانية العمومية الإلتزامية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية علاقة تحوط غير مؤهلة لتطبيق محاسبة التحوط عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (على سبيل المثال، عدة علاقات تحوط تكون فيها أداة التحوط أداة نقد أو خيار مكتوب؛ أو يكون البند المحوط مركز مالي صافي؛ أو حيث يغطي التحوط مخاطر الفائدة في استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق). لكن إذا وصفت المنشأة مركز مالي صافي على أنه بند محوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فيمكنها أن تصف بهذا مفرداً ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط أن تعمل ذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

٣٠ وإذا وصفت المنشأة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معاملة ما عسى أنها تحوط لكن لم يلبى للتحوط شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فعلى المنشأة أن تطبق الفقرتين ٩١ و ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) من أجل عدم الإستمرار في محاسبة التحوط. أما المعاملات التي أيرمت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب عدم وصفها بأثر رجعي على أنها تحوطات.

التقديرات

٣١ يجب أن تتوافق تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير مع التقديرات التي أعادت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد إجراء التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، إلا إذا كان هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

٣٢ يمكن للمنشأة أن تتلقى معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تقديرات أعدتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وبموجب الفقرة ٣١، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تتعامل بها مع الأحداث التي لا تستوجب التعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية". على سبيل المثال، لنفرض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، وظهرت معلومات جديدة في ١٥ تموز ٢٠٠٤ تتطلب مراجعة تقدير معين تم إعداده بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣. يجب أن لا تعكس المنشأة تلك المعلومات الجديدة في ميزانيتها العمومية الإلتزامية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ما لم تحتاج التقديرات إلى تعديل نتيجة لاختلافات في السياسات المحاسبية لو كان هناك دليل موضوعي بأن هذه التقديرات كانت خاطئة). وعوضاً عن ذلك، على المنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في بيان الدخل الخاص بها (أو إذا كان ملائماً، بيان التقديرات الأخرى في حقوق الملكية) للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

٣٣ يمكن أن تحتاج المنشأة لإعداد تقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ومن أجل

تحقيق الثبوت في التطبيق مع معيار المحاسبة الدولي ١٠، يجب أن تعكس تلك التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظروف العمل التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. وبالتحديد يجب أن تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحوال السوق في ذلك التاريخ.

٣٤ تطبيق الفترات ٣١-٣٣ على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. كما تطبيق أيضا على الفترة المقارنة المعروضة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، التي يتم فيها استبدال الإشارات إلى تاريخ التحول لهذه المعايير بالإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع والعمليات التشغيلية المتوقفة

٣٤ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن يتم تطبيقه بأثر متعجلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي تطبق عليها معايير التصنيف كأصول محتفظ بها لغرض البيع، والعمليات التشغيلية التي تطبق عليها معايير التصنيف على أنها عمليات تشغيلية متوقفة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. كما ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للمنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، بشرط أن يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه تطبيق تلك المعايير أصلاً.

٣٤ب على المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أن تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وعلى المنشأة التي يكون تاريخ تحولها إلى هذه المعايير في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأثر رجعي.

العرض والإفصاح

٣٥ لا يقدم هذا المعيار أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

المعلومات المقارنة

٣٦ من أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة، غير أنه لا يشترط أن تلتزم هذه المعلومات بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. وعلى المنشأة التي تختار أن تعرض معلومات مقارنة لا تلتزم بالمعايير الثلاثة أعلاه في السنة الأولى لتحولها إلى المعايير الدولية أن:

الإعفاء من مطلب إعادة عرض المعلومات المقارنة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

٣٦ في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أن تعرض سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة، غير أنه لا يشترط أن تلتزم هذه المعلومات بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. وعلى المنشأة التي تختار أن تعرض معلومات مقارنة لا تلتزم بالمعايير الثلاثة أعلاه في السنة الأولى لتحولها إلى المعايير الدولية أن:

(أ) تطبق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها في المعلومات المقارنة على الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وعلى عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤؛

(ب) الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأسس المستخدم لإعداد هذه المعلومات؛ و

(ج) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعل المعلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد

مقدار ما تمثله تلك التعديلات. غير أنه يجب على المنشأة أن تعامل أي تحول بين الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة (أي الميزانية العمومية التي تحتوي معلومات مقارنته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة) والميزانية العمومية في بداية فترة الإبلاغ الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أي الفترة الأولى التي تتضمن معلومات تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) على أنه ناتج عن التغيير في السياسة المحاسبية وتقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٢٨ (أ-ب) و (و) (ط) من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، لتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". تنطبق الفقرة ٢٨ (و) (ط) فقط على المبالغ المعروضة في الميزانية العمومية في تاريخ الإبلاغ عن الفترة المقارنة.

وفي حال اختارت المنشأة عرض معلومات مقارنته لا تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، فإن الإشارات إلى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعني - في حال تلك المعايير فقط - بداية فترة الإبلاغ الأولى حسب هذه المعايير.

الاستثناءات من متطلب تزويد إفصاحات مقارنته للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

٣٦ ب أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ وتختار تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بكتشاف وتقييم الموارد المعنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ ليست بحاجة لمعرض الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ للفترة المقارنة في أول بيانات مالية لها محددة بموجب هذا المعيار.

الملخصات التاريخية

٣٧ تعرض بعض المنشآت ملخصات تاريخية لبيانات محددة لفترات تسبق الفترة الأولى التي عرضت لها معلومات مقارنته كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يتطلب هذا المعيار التزام تلك الملخصات بمتطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، تعرض بعض المنشآت معلومات مقارنته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، بالإضافة إلى المعلومات المقارنة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ١. وفي أية بيانات مالية تتضمن ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتعين على المنشأة:

- عرض المعلومات المحددة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل واضح على أنها معلومات لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تحتاج المنشأة إلى تحديد مقدار ما تمثله تلك التعديلات.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٣٨ على المنشأة أن تفسر كيف أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأدائها المالي وتغطيتها النقدية.

التسويات

٣٩ من أجل الالتزام بالفقرة ٣٨، يجب أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ما يلي:

- تسويات حقوق الملكية المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكل من التاريخين التاليين:
- (١) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و
- (٢) نهاية آخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛

(ب) تسوية الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لأخر فترة في أحدث بيانات مالية سنوية للمنشأة مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لنصف الفترة؛ و

(ج) الإفصاحات التي كان من الممكن أن يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" إذا اعترفت المنشأة بضائير انخفاض القيمة أو العكس في الفترة التي تبدأ من تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وذلك عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٠ يجب أن تقدم التسويات المطلوبة في الفترة ٢٩ (أ) و (ب) تفاصيل كافية لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل. وإذا عرضت المنشأة بيان التدفق النقدي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها، عليها أن توضح أيضاً التعديلات المادية على هذا البيان.

٤١ إذا علمت المنشأة بوجود أخطاء ارتكبت عند تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يجب أن تميز التسويات المطلوبة في الفترة ٢٩ (أ) و (ب) بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغييرات في السياسات المحاسبية.

٤٢ لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغييرات في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما تنتهي المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. و عليه، لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإفصاحات عن التغييرات في السياسات المحاسبية على البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعرض المنشأة البيانات المالية لفرات سابقة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وصف الأصول المالية أو الإلتزامات المالية

٤٣ أ يسمح للمنشأة بوصف أصل مالي أو الإلتزام مالي معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو على أنه محتفظ به لغرض البيع وفقاً للفقرة ٢٥. وعلى المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لأية أصول أو إلتزامات مالية موصوفة في كل فئة بالإضافة إلى تصنيفها ومبلغها المحمل في البيانات المالية السابقة.

استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة

٤٤ إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفة مقدرة لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات، أو الإستثمارات العقارية، أو أصل غير ملموس (انظر الفقرتان ١٦ و ١٨)، على المنشأة أن تصحح في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لكل بند سطر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، عما يلي:

(أ) مجموع القيم العادلة تلك؛ و

(ب) مجموع التعديلات على المبالغ المحملة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

التقارير المالية المرحلية

٤٥ من أجل الإلتزام بالفقرة ٣٨، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فعلى المنشأة أن تتوفي المتطلبات التالية بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي

٣٤:

(أ) يجب أن يتضمن كل تقرير مالي مرحلي، إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً عن الفترة المرحلية المقارنة للسنة المالية السابقة مباشرة، التسويات التالية:

(١) حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية تلك الفترة المرحلية المقارنة مع حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(٢) الأرباح أو الخسائر بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لتلك الفترة المرحلية المقارنة (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع الأرباح أو الخسائر بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن تلك الفترة.

(ب) بالإضافة إلى المطابقات التي تكتفيها الفقرة (أ)، يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي الأول للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسويات المذكورة في الفقرة ٣٩ (أ) و (ب) (المدعمة بالتفاصيل المطلوبة في الفقرتين ٤٠ و ٤١) أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه التسويات.

٤٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى من الإفصاحات التي تركز على الافتراض بأن مستخدمي التقرير المالي المرحلي لديهم أيضاً إمكانية الوصول إلى أحدث البيانات المالية السنوية. غير أنه بموجب هذا المعيار تتطلب المنشأة أيضاً أن تفصح عن "نية أحداث أو معاملات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية". وبناءً على ذلك، إذا لم تفصح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في أحدث بياناتها المالية السنوية المعدّة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن معلومات هامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، يجب أن يفصح تقريرها المالي المرحلي عن تلك المعلومات أو يشتمل على إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمنها.

تاريخ النفاذ

٤٧ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار إذا كانت بياناتها المالية الأولى المعدّة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. كما ويُشجع التطبيق المبكر للمعيار. وإذا كانت البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدّة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغطي الفترة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ وتطبق المنشأة هذا المعيار بدلاً من النصير رقم ٨ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة بموجبها، ف عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٤٨ أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣ (ب)، ٢٥ (د) للفرات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق النصير ١ للجنة تصيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التعديلات في الالتزامات الحالية للائحة والإستعانة والالتزامات المتعلقة لفترة أكر فله يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٩ ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرتين ١٣ (ك)، ٢٥ (و) للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق النصير ٤ للجنة تصيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان الترتيب يحترى على عدد يجار لفترة أكر فله يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ ج على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترة ٣٦ ب للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لفترة أكر فله يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأكبر.

٤٧ د على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترة ٢٠ أ للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا

قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإصاحات" لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

٤٧ هـ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفترتين ١٣ (ل)، ٢٥ (ز) للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعراف والقياس - الانتقال والإعتراف الدولي بالأصول المالية والإلتزامات المالية لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبكر.

الملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يُستَبر هذا الملحق جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيئتها المالية الأولى حسب هذه المعيار.

التكلفة المقدرة
مبلغ يستخدم كبديل عن التكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق أن المنشأة قد اعترفت بمسئولتها بالأصل أو الإلتزام في تاريخ معين وأن تكلفته كانت مساوية للتكلفة المقدرة.

القيمة العادلة
المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابلته، أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية.

البيانات المالية الأولى المعددة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال بيان صريح وغير متحفظ بشأن الإلتزام بهذه المعايير.

فترة الإبلاغ الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
فترة الإبلاغ المنتهية في تاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى
المنشأة التي تعرض بيئتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشتمل:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات التي وضعتها لجنة التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية أو اللجنة الدائمة للتفسيرات المسبقة.

الميزة السومية للصومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
الميزة السومية للصومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معايير المحاسبة المقبولة عموماً المسبقة
الأساس المحاسبي الذي استخدمته منشأة تتبنى لأول مرة المعايير الدولية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.

تاريخ الإبلاغ
نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.

الملحق (ب) إندماج الأعمال

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

ب١ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ **إندماج الأعمال** بآثر رجعي على عمليات إندماج أعمال ملقبة (عمليات إندماج أعمال حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لكن إذا قامت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أي عملية إندماج أعمال من أجل الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين عليها إعادة عرض كافة عمليات إندماج الأعمال اللاحقة، كما يتعين عليها أيضاً تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ **تخفيض قيمة الأصول** (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ **الأصول غير الملموسة** (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ابتداءً من نفس ذلك التاريخ. على سبيل المثال، إذا اختارت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض عملية إندماج أعمال حدثت في ٣٠ حزيران ٢٠٠٢، يجب عليها إعادة عرض جميع عمليات إندماج الأعمال التي حدثت بين ٣٠ حزيران ٢٠٠٢ وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤) من تاريخ ٣٠ حزيران ٢٠٠٢.

ب١١ لا تكون المنشأة ملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ **أثر التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي** (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) بآثر رجعي على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناتجة عن عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم تطبق المنشأة بآثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة تلك، يجب عليها معاملتها كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلاً من اعتبارها أصول وإلتزامات للمنشأة المشتراة. لذلك، يتم التعبير عن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إما بالعملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو على أنها بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستعمال سعر الصرف المطبق بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

ب١٢ يمكن أن تطبق المنشأة بآثر رجعي معيار المحاسبة الدولي ٢١ على تعديلات القيمة العادلة والشهرة الناتجة عن أي مما يلي:

(أ) كافة عمليات إندماج الأعمال التي حدثت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) كافة عمليات إندماج الأعمال التي تختار المنشأة إعادة عرضها بغرض الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، كما تسمح بذلك الفقرة ب١ أعلاه.

ب٢ إذا لم تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بآثر رجعي على عملية إندماج أعمال سابقة، تترتب النتائج التالية على عملية إندماج الأعمال تلك:

(أ) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى المحافظة على نفس التصنيف (مثل الإندماج بالشراء من قبل المنشأة المشتريّة القانونية، أو إندماج بالشراء عكسي من قبل المنشأة المشتراة القانونية، أو توحيد المصالح) كما هو في بيئتها المالية المدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

(ب) يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بكافة أصولها وإلتزاماتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم شراؤها أو ضمها في عملية إندماج أعمال سابقة، باستثناء:

(١) بعض الأصول وإلتزامات المالية التي لُغِيَ الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (انظر الفقرة ٢٧)؛ و

(٢) الأصول، بما في ذلك الشهرة، والإلتزامات التي لم يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتريّة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، والتي لا تكون مؤهلة للاعتراف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة (انظر الفقرة ب٢ (و) - ب٢ (ط)).

يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بأي تغير ناتج وذلك من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية)، ما لم ينتج التغير عن الاعتراف بأصل غير ملموس تم تضمينه سابقاً في الشهرة (انظر الفقرة ب٢(ز) (ط)).

(ج) يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستثني من ميزانيتها العمومية الافتتاحية المعدلة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أي بند معترف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة وغير مؤهل للاعتراف به كصل أو إلزام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى محاسبة التغير الناتج كما يلي:

(١) يمكن أن تكون المنشأة التي تبني المعايير الدولية للمرة الأولى قد صُنفت عملية إدماج أعمال سابقة على أنها عملية اندماج بالشراء واعتُرفت ببند غير مؤهل للاعتراف به كصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨/الأصول غير الملموسة* على أنه أصل غير ملموس. ويجب عليها إعادة تصنيف ذلك البند (وإن وجد، الضرائب المؤجلة ذات العلاقة وحقوق الأقلية) كجزء من الشهرة (ما لم تقطع الشهرة مباشرة من حقوق الملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، انظر الفقرة ب٢(ز) (ط) والفقرة ب٢(ط)).

(٢) يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى الاعتراف بكافة التغيرات الأخرى الناتجة في الأرباح المحتجزة*.

(د) تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياساً لاحقاً لبعض الأصول والإلتزامات على أساس لا يعتمد على التكلفة الأصلية مثل القيمة العادلة. وعلى منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى أن تقيس هذه الأصول والإلتزامات على ذلك الأساس في ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، حتى لو تم شرائها أو ضمها في عملية إدماج أعمال سابقة. وعليها الاعتراف بأي تغير ناتج في المبلغ المحمل من خلال تعديل الأرباح المحتجزة (أو، إن كان ملائماً، فئة أخرى من حقوق الملكية) عوضاً عن الشهرة.

(هـ) مباشرة بعد عملية إدماج الأعمال، يكون المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إدماج الأعمال تلك هي تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ. وإذا تطلبت هذه المعايير قياساً على أساس التكلفة لتلك الأصول والإلتزامات في تاريخ لاحق، تكون تلك التكلفة المقدرة أساساً للإستهلاك أو الإطفاء من تاريخ إدماج الأعمال.

(و) إذا لم يتم الاعتراف بأصل مشتري أو إلزام مضمون في عملية إدماج أعمال سابقة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، فلا يكون له تكلفة مقدرة قيمتها صفر في الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبدلاً من ذلك، يكون على المنشأة المشتري الاعتراف به وقياسه في ميزانيتها العمومية الموحدة على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب ذلك في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة. ولتوضيح ذلك: إذا لم يتم المنشأة المشتري، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، برسلة الإيجارات التمويلية المشتراة في عملية إدماج أعمال سابقة، يتعين عليها رسلة تلك الإيجارات في بيانها المالية الموحدة، كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "تقود الإيجار" من المنشأة للمشتراة تطبيقه في ميزانيتها العمومية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تضمين أصل أو إلزام معين في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكن سبب الاعتراف به بشكل منفصل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يبقى ذلك الأصل أو الإلتزام في الشهرة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاعتراف به في البيانات المالية للمنشأة المشتراة.

* تتضمن تلك التغيرات عمليات إعادة التصنيف من أو إلى الأصول غير الملموسة إذا لم يتم الاعتراف بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها أصل. ويتشابه ذلك (أ) عندما تقطع المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الشهرة مباشرة من حقوق الملكية (ب) أو عندما لا تعامل منشأة عملية إدماج الأعمال على أنها عملية اندماج بالشراء.

(ز) يكون المبلغ المحمل للشهرة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بعد إجراء التعديلات الثلاث التالية:

(١) إذا خفضت ذلك الفقرة ب٢(ج) (ط) أعلاه، يتعين على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى زيادة المبلغ المحمل للشهرة عند إعادة تصنيف بند معين اعترفت به على أنه أصل غير ملموس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وعلى نحو مماثل، إذا تطلبت الفقرة ب٢(و) من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعراف بأصل غير ملموس تم تضمينه في شهرة معترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تخفيض المبلغ المحمل للشهرة وفقاً لذلك (وحيثما كان ذلك قابل للتطبيق، تعديل الضرائب المؤجلة حقوق الأقلية).

(٢) إن البند الطارئ الذي يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء لمصلحة برنامج أعمال سابقة يمكن تسويته قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لمكن إجراء تقدير موثوق للبند الطارئ وكان عملية دفعه مرجحة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل الشهرة بذلك المبلغ. وعلى نحو مماثل، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبلغ المحمل للشهرة إذا لم يعد بالإمكان قياس البند الطارئ المعترف به سابقاً بموثوقية أو أن عملية دفعه لم تعد مرجحة.

(٣) بغض النظر عما إذا كانت هناك أية إشارة إلى إمكانية إنخفاض قيمة الشهرة، ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" في تحليل الشهرة لمعرفة احتمالات إنخفاض القيمة. في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي الإعراف بأي خسائر انخفاض قيمة ناتجة في الأرباح المحتجزة (أو في فائض إعادة التقييم، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ذلك)، ويجب أن يستند اختيار إنخفاض القيمة إلى الظروف في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ح) لا يجب إجراء أية تعديلات أخرى على المبلغ المحمل للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، لا ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض المبلغ المسجل للشهرة:

(١) لاستبعاد البحث والتطوير الجاري الذي تم شراؤه في عملية إدماج الأعمال تلك (ما لم يكن الأصل غير الملموس ذو العلاقة مؤهلاً للإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتركة)؛

(٢) لتعديل الإطفاء السابق للشهرة؛ و

(٣) لعكس تعديلات الشهرة التي لم يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكن تم إجراؤها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، نتيجة لتعديلات على الأصول والالتزامات بين تاريخ إدماج الأعمال وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ط) إذا اعترفت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بالشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، يجب عليها القيام بما يلي:

(١) عدم الإعراف بتلك الشهرة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، يجب عليها أن لا تنقل تلك الشهرة إلى بيان الدخل إذا تصرفات بالشركة التابعة أو إذا خفضت قيمة الاستثمار في الشركة التابعة.

(٢) الإعراف في الأرباح المحتجزة بالتعديلات الناتجة عن تسوية لاحقة لبند طارئ يؤثر على المبلغ المدفوع مقابل الشراء.

(ي) قد لا تكون منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد دمجت، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، شركة تابعة تم شراؤها في عملية إدماج أعمال سابقة (على سبيل المثال، لأن الشركة الأم لم تعتبرها شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة) أو أنها لم تكم بإعداد بيانات مالية موحدة). ويتعين على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تعديل المبالغ المحملة لأصول والإلتزامات الشركة التابعة إلى المبالغ التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للشركة التابعة. وتساوي التكلفة المقدرة للشهرة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الفرق ما بين:

- (١) حصة لشركة الأم في تلك المبالغ المحملة المعدلة؛ و
- (٢) التكلفة الواردة في البيانات المالية المنفصلة لشركة الأم الخاصة باستثمارها في الشركة التابعة.

(ك) ينبع قياس حقوق الأقلية والضرريبة الموجبة من قياس الأصول والإلتزامات الأخرى. وبناء على ذلك، فإن التعديلات المذكورة أعلاه على الأصول والإلتزامات المعترف بها تؤثر على حقوق الأقلية والضرريبة الموجبة.

ب٣ ينطبق أيضاً الإغفاء الخاص بعمليات إدماج الأعمال السابقة على عمليات الاندماج بالشراء السابقة للاستثمارات في الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. وزيادة على ذلك، ينطبق التاريخ الذي تم اختياره في الفقرة ب١ بالتساوي على كافة عمليات الإدماج بالشراء تلك.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من قبل أعضاء مجلس معيير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد نويدي الرئيس

توماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بارث

هانز -جورج برونز

أنطوني تي كوب

روبرت جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسنرينغ

وارن ماكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيوفري وايتينغتون

ناتسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*

الفقرات	المقدمة
٣ - ١	النطاق
٦ - ٤	مفاهيم أساسية
١٥ - ٧	معلومات مفيدة للمستخدمين
٨ - ٧	قابلية المقارنة
١٠ - ٩	النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
١٥ - ١١	الميزة الاقتصادية للصيغة الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٨٤ - ١٦	الإعتراف
١٩ - ١٧	إلغاء الإعتراف بموجب مهدي المحاسبة المقبولة عموماً الصالحة
٢٣ - ٢٠	القياس
٢٩ - ٢٤	السلع والتكاليف
٢٩ - ٢٦	الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
٦٣ - ٣٠	إنماج الأعمال
٤٠ - ٣١	القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة
٤٧ - ٤١	منافع الموظفين
٥٢ - ٤٨	فروقات ترجمة العملات المتراكمة
٥٥ - ٥٣	الأدوات المالية المركبة
٥٨ - ٥٦	أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
٦٣ - ٥٩	وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً
١٦٣	معاملات الدفع على أساس الأسهم
١٦٣	التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة
١٦٣	لادخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات
١٦٣	عقد الإيجار
١٦٣ - ٧٣	الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة
١٦٦ - ٦٥	المشتقات الضمنية
١٦٧	للتسخم المرتفع
١٧١ - ٦٨	الأصول غير الملموسة
١٧٣ - ٧٢	تكاليف المعايير: الأدوات المالية
١٨٣ - ٧٤	الوصف بآثر رجعي
٨٠ - ٧٥	محاسبة التحوط
١٨٣ - ٨١	الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع
٨٤	التقديرات
٩٦ - ٨٥	العرض والإفصاح
١٨٩ - ٨٥	المعلومات المقارنة
٩٠	الملخصات التاريخية
٩٥ - ٩١	تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٩٦	التقارير المالية المرحلية

أساس الاستنتاجات حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا إعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ تناول التفسير رقم ٨ تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة الصادر عام ١٩٩٨، أمور نشأت عندما تبنت المنشأة معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى. وفي عام ٢٠٠١ بدأ المجلس مشروعاً لمراجعة التفسير رقم ٨. وفي تموز ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ١ بحلول تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٣١ تشرين الأول ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ٨٣ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض ١.

استنتاج ٣ اكتسب هذا المشروع أهمية إضافية بسبب المتطلب الذي يقضي من شركات الاتحاد الأوروبي المدرجة في البورصات أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة ابتداءً من عام ٢٠٠٥. كما أعلنت عدة دول أخرى بأنها ستسمح أو تطلب من المنشآت تبني هذه المعايير في السنوات القليلة المقبلة. ورغم ذلك، كان هدف المجلس من وضع هذا المعيار هو إيجاد حلول مناسبة لأية منشأة، في أي مكان في العالم، بغض النظر عما إذا حدث تبني مثل هذه المعايير عام ٢٠٠٥ أو في تاريخ آخر.

النطاق

استنتاج ٤ يطبق هذا المعيار على المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى). وقرر البعض أنه يجب عدم اعتبار المنشأة على أنها منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى إذا تضمنت بياناتها المالية السابقة بياناً صريحاً بشأن الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء حالات عدم التقيد المحددة (والصريحة). كما احتج هؤلاء بأن البيان الصريح بالالتزام يؤكد أن المنشأة تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساساً للمحاسبة، حتى لو لم تلتزم المنشأة بكل متطلب يرد في كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية. واعتبر البعض هذا النقاش ذو أهمية بشكل خاص إذا التزمت المنشأة في السابق بكافة متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكنها لم تقدم بعض الإفصاحات المطلوبة ومنها على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية يقضيها معيار المحاسبة الدولي ١٤ "التقارير المالية حسب القطاعات" أو البيان الصريح بشأن الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي يقضيه معيار المحاسبة الدولي ١^١ عرض البيانات المالية.

استنتاج ٥ من أجل تنفيذ ذلك المنهج، من الضروري تحديد عدد حالات عدم التقيد اللازمة - ومدى أهميتها - قبل أن نستنتج المنشأة أنها لم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومن وجهة نظر المجلس، سيؤدي هذا الأمر إلى مزيد من التقيد وعدم التؤكد، كما أنه لا يجب اعتبار أن المنشأة تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تقدم جميع الإفصاحات التي تقتضيها هذه المعايير، لأن ذلك المنهج سيقلل من أهمية الإفصاحات ويقلل من شأن الجهود التي تبذل لتعزيز

الالتزام الكامل بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك يحتوي هذا المعيار اختصاراً بسيطاً يعطي إجابة غير مبهمة: تكون المنشأة قد تبنت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، إذا، فقط إذا، احتوت بياناتها المالية على بيان صريح وغير متحفظ بشأن الالتزام بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣ من هذا المعيار).

٦ استنتاج إذا احتوت البيانات المالية للمنشأة في السنوات السابقة على ذلك البيان، فإن أي حالات مادية لعدم التقيد بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مفسح عنها أو غير مفسح عنها تعتبر أخطاءاً. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" من أجل تصحيحها.

مفاهيم أساسية

معلومات مفيدة للمستخدمين

٧ استنتاج من خلال وضع متطلبات الاعتراف والقياس للميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تُثار المجلس إلى هدف البيانات المالية، كما هو مبين في "إطار إعداد وعرض البيانات المالية". وينص هذا الإطار على أن هدف البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمنشأة معينة تكون مفيدة لنتائج عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

٨ استنتاج ويحدد الإطار المذكور أربعة خصائص نوعية تجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. باختصار، يجب أن تكون المعلومات:

- (أ) مفهومة بسرعة من قبل المستخدمين.
- (ب) ذات علاقة باحتياجات المستخدمين فيما يخص اتخاذ القرارات.
- (ج) موثوقة، وبعبارة أخرى، يجب أن تكون البيانات المالية:
 - (١) تمثل بصدق العمليات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، أو التي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تمثلها؛
 - (٢) تمثل العمليات والأحداث الأخرى وفقاً لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس لمجرد شكلها القانوني؛
 - (٣) حيادية، بمعنى غير منحازة؛
 - (٤) تؤكد الشكوك التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف وذلك من خلال ممارسة الحيطة والحذر؛ و
 - (٥) كاملة ضمن حدود الأهمية والتكلفة.

(د) قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تقدمها المنشأة في بياناتها المالية عبر الوقت، والمعلومات المقدمة في البيانات المالية لمنشآت أخرى.

قابلية المقارنة

٩ استنتاج تشير الفقرة السابقة إلى أهمية خاصية قابلية المقارنة. ومثالها، يحقق نظام تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأول مرة قابلية المقارنة:

- (أ) لدخل المنشأة عبر مرور الوقت؛
- (ب) بين منشآت تبني المعيار الدولي للمرة الأولى؛ و
- (ج) بين منشآت تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ومنشآت طبقت مسبقاً هذه المعايير.

إستنتاج ١٠ أولي التفسير رقم ٨ الأولية لضمان قابلية المقارنة بين منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ومنشآت سبق أن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وقد اعتمد على أساس المبدأ الذي يفيد بوجود التزام المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بنص المعايير التي تلزم بها المنشأة التي سبق وأن طبقت معايير المحاسبة الدولية. وعلى أية حال، قرر المجلس أنه من الأكثر أهمية تحقيق قابلية المقارنة عبر مرور الوقت ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى وبين منشآت مختلفة تتبنى هذه المعايير لأول مرة في تاريخ محدد. إن تحقيق قابلية المقارنة بين منشآت تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد تقارير مالية ومنشآت سبق وأن طبقت هذه المعايير هو هدف ثانوي.

النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١١ تقتضي الفقرات ٧-٩ من هذا المعيار أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دون الأخذ بالإعتبار النسخ المستبدلة أو المعدلة. وهذا الأمر:

- يعزز من قابلية المقارنة، لأنه يتم إعداد المعلومات الواردة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى على أساس منسجم عبر مرور الوقت؛
- يعطي المستخدمين معلومات مقارنة يتم إعدادها باستخدام نسخ لاحقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبرها المجلس أفضل من النسخ المستبدلة؛ و
- يؤدي إلى تقادي التكاليف غير الضرورية.

إستنتاج ١٢ بشكل عام، لا تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى (الفقرة ٩ من هذا المعيار). وتتطلب بعض هذه الأحكام الانتقالية أو تسمح للمنشأة التي سبق وأن قامت بإعداد تقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات جديدة بآثر رجعي. وعموما تعكس هذه الأحكام إستنتاجا بأن أحد المعاملين التاليفين أو كلاهما موجود في حالة محددة:

- يمكن أن يكون التطبيق بآثر رجعي أمرا صعبا أو ينطوي على تكاليف تفوق المنافع المحتملة. ويسمح هذا المعيار التطبيق بآثر مستقبلي في حالات محددة عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملا حيث (الفقرات 'إستنتاج ٣٠ - إستنتاج ٧٢').
- هناك خطر لبساء إذا تطلب لتطبيق بآثر رجعي أحكاما تصدرها الإدارة بشأن ظروف سابقة بعد أن تكون نتيجة عملية معينة معلومة مسبقا. ويمنع هذا المعيار التطبيق بآثر رجعي في بعض المجالات عندما يكون حدوث مثل هذه الحالة محتملا حيث (الفقرات 'إستنتاج ٧٤ - إستنتاج ٨٤').

إستنتاج ١٣ اقترح البعض ثلاثة أسباب إضافية للسماح بالتطبيق بآثر مستقبلي أو اشتراطه في بعض الحالات:

- لتخفيف العواقب غير المتوقعة لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية إذا استخدم طرف آخر الأدوات المالية لمراقبة الإلتزام بعد أو اتفاقية ما. لكن من وجهة نظر المجلس، فإن الأمر يعود لأطراف الاتفاقية لتحديد ما إذا يجب تجنب الاتفاقية آثار معيار دولي لإعداد التقارير المالية في المستقبل، وإذا لم يكن الأمر كذلك، كيف يمكنهم إعادة التفاوض بشأنها بحيث تعكس التغييرات في المركز المالي ذو الصلة عوضا عن التغييرات في الإبلاغ (الفقرة ٢١ من مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

(ب) لإعطاء منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية نفس الخيارات المحاسبية التي تمنح لمنشأة سبق وأن طبقت هذه المعايير. غير أن السماح بالتطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قد يتعارض مع الهدف الرئيسي للمجلس بشأن قابلية المقارنة في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة 'إستنتاج ١٠'). وعليه، لم يتبنى المجلس سياسة عامة لمنع المنشآت التي تتبنى تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس الخيارات المحاسبية للتطبيق بآثر مستقبلي التي تمنحها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للقائمة لمنشآت سبق وأن طبقت

هذه المعايير. وتتلاقى الفقرات "إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٢" حالة محددة واحدة، وهي إلغاء الإعراف بالآصول المالية والإلتزامات المالية.

(ج) لتجنب التمييز الصعب بين التغيرات في التقديرات والتغيرات في أساس عمل التقديرات. غير أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لا تحتاج لأن تقوم بهذا التمييز عند إعداد ميزانيتها العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، لذلك لا يتضمن هذا المعيار إعفاءات على هذه الأسس. وإذا أدركت المنشأة أن هناك أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، يتطلب هذا المعيار منها أن تصحح عن تصحيح هذه الأخطاء (الفقرة ٤١ من هذا المعيار).

إستنتاج ١٤ سوف ينظر المجلس في كل حالة على حدة عندما يصدر معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية سواء كان يجب أن تطبق منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ذلك المعيار بأثر رجعي أو مستقبلي. ويتوقع المجلس أن يكون التطبيق بأثر رجعي ملائماً في معظم الحالات، بالنظر إلى هدفه الرئيسي المتمثل بقابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الخاصة بمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. لكن إذا إستنتج المجلس في حالة معينة أن التطبيق المستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى هو أمر مبرر، سيعمل على تعديل هذا المعيار عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. نتيجة لذلك، سوف يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كلفة المواد حول تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، ولن تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى إلى منشآت تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى (بإستثناء و عند الحاجة فقط، ما يتعلق بأساس المنتجات والتحديلات اللاحقة).

إستنتاج ١٥ بموجب المقترحات المقدمة في مسودة العرض ١، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعداد التقارير المالية أن تختار تطبيق هذه المعايير كما لو أنها كانت تطبقها دائماً. لقد كان الهدف الرئيسي من هذا المنهج البديل مساعدة المنشأة التي لم ترغب في استخدام أي من الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١، لأنها كانت تراكم مسبقاً معلومات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية دون عرض البيانات المالية حسب هذه المعيار. ولتمكين منشأة تستخدم هذا المنهج من استخدام المعلومات التي جمعتها سابقاً، تقتضي منها مسودة العرض ١ أن تأخذ في اعتبارها النسخ المستبدلة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا اقتضت نسخ أحدث للتطبيق بأثر مستقبلي. على أية حال، وكما هو موضح في الفقرتين "إستنتاج ٢٨ وإستنتاج ٢٩"، فقد تخلى المجلس عما ورد في مسودة العرض ١ من سياسة اعتماد جميع الإعفاءات أو لا شيء منها. ولأن هذا الأمر ألقى سبب وجود المنهج البديل، فقد حذفه المجلس عند الصياغة النهائية لهذا المعيار.

الميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ١٦ تعتبر الميزانية العمومية الإقتصادية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بمثابة نقطة البداية في نظام محاسبتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتوضح الفقرات التالية كيف تستخدم المجلس الإطار في وضع متطلبات الإعراف والقياس للميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

الإعراف

إستنتاج ١٧ أخذ المجلس في اعتباره إقراراً مفاده أنه يجب أن لا يتطلب هذا المعيار من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى فحص العمليات التي حدثت قبل بداية "الفترة السابقة" التي تمكده، مثلاً، من ثلاث إلى خمس سنوات قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبجهد البعض للقول بأن هذه ستكون وسيلة عملية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعطاء مستوى عالي من الشفافية وقابلية المقارنة، دون تكبد كلفة فحص عمليات قديمة جداً. وقد أشاروا إلى ملاحظتين محدنتين للحكم الإقتصادي سُمح بموجبهما للمنشأة حذف بعض الأصول والإلتزامات من ميزانيتها العمومية:

(أ) منعت نسخة سابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" إعادة عرض التوريق المالي، أو النقل، أو معاملات إلغاء الإعراف الأخرى التي تم إيلائها قبل بداية السنة المالية التي تم فيها تطبيق المعيار بشكل أولي.

(ب) سمحت بعض معايير المحاسبة الوطنية ومعيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة الإجراءات" (المستبدل عام ١٩٩٧ بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار") التطبيق بآثر مستقبلي لم يتطلب يقتضي من المستأجرين رسملة الإجراءات التمويلية. وبموجب هذا المنهج، لا يتطلب من المستأجر الاعتراف بالإلتزامات الإيجار التمويلي والأصول المؤجرة ذات العلاقة بالنسبة لعقود الإيجارات التي بدأت قبل تاريخ محدد.

استنتاج ١٨ غير أن تحديد الفترة السابقة يمكن أن يؤدي إلى حذف أصول أو إلتزامات مادية من الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وتقلل الحذفات المادية من قابلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار أعلاه. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب على الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار المذكور أن:

(أ) تتضمن كافة الأصول والإلتزامات المطلوب الإعراف فيها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء ما يلي:

(١) بعض الأصول أو الإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات "استنتاج ٢٠ - استنتاج ٢٣")؛ و

(٢) الشهرة والأصول الأخرى المشترأة والإلتزامات المضمونة في عملية إدماج أعمال سابقة، لم يتم الإعراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتركة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير مؤهلة أيضاً للإعراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتركة (الفقرات "استنتاج ٣١ - استنتاج ٤٠").

(ب) عدم الإبلاغ عن البنود كأصول أو إلتزامات إذا لم تكن مؤهلة للإعراف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

استنتاج ١٩ يمكن تصنيف بعض الأدوات المالية على أنها حقوق ملكية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لكن يمكن تصنيفها كإلتزامات مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". وقد طلب البعض في رددهم على مسودة العرض ١ تمديد للفترة الانتقالية لتمكين الجهة المصدرة لهذه الأدوات من إعادة التفاوض بشأن العقود التي تشير إلى نسب الدين إلى حقوق الملكية. وبالرغم أنه قد يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعدد أو إتفاقيتها، فإن ذلك الاحتمال لا يبرر من وجهة نظر المجلس التطبيق بآثر مستقبلي (الفقرة "استنتاج ١٣").

إلغاء الإعراف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

استنتاج ٢٠ يمكن أن تكون المنشأة قد ألغت الإعراف بأصول أو إلتزامات مالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير المؤهلة لإلغاء الإعراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩. واقترحت مسودة العرض ١ أنه ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الإعراف بتلك الأصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وقد طلب البعض في رددهم على مسودة العرض ١ من المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أو الإقضاء منها عدم إعادة عرض عمليات إلغاء إعراف سابقة، بناء على الأسس التالية:

(أ) يكون إعادة عرض عمليات إلغاء إعراف سابقة أمراً مكلفاً، لا سيما إذا تطوى إعادة العرض على تحديد قيمة العنلة لأصول وإلتزامات خدمة الفائدة المحتجزة والمكونات الأخرى المحتفظ بها في عملية توريق مالي متقدمة. وعلاوة على ذلك، قد يكون من

الصعب الحصول على معلومات بشأن أصول مالية تحتفظ بها الأطراف المتقول لها التي لا تخضع لميطرة النقل.

(ب) يضيف إعادة العرض من التأكد التقووني المتوقع من الأطراف الذين أبرموا عمليات على أساس القواعد المحاسبية التي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت.

(ج) لم يطلب أو يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قبل التصيّنات المقترحة في حزيران ٢٠٠٢، من المنشآت إعادة عرض عمليات إلغاء إعراف سابقة. وبدون إعفاء مطلق، فإن المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى ستتضرر بشكل غير عادل.

(د) إن ينتج عن التطبيق بآثر رجعي قياس منسجم، حيث تحتاج المنشآت إلى إعادة تصنيف معلومات بشأن عمليات سابقة للإستفادة منها في فهم التحليلي.

إستنتاج ٢١ لقد أخذ المجلس في اعتباره هذه المناقشات عند إعداد مسودة العرض ١. وكانت أسباب المجلس وراء المقترح الوارد في مسودة العرض ١ كالآتي:

(أ) إن حذف الأصول أو الإلتزامات المالية سوف يقلل من قبلية فهم، وملاءمة، وموثوقية، ومقارنة البيانات المالية للمنشأة. كما أن العديد من العمليات قيد المنشأة كبيرة وسيكون لها آثار على مدى سنوات عديدة.

(ب) إن مثل هذا الإعفاء لا يكون منسجما مع مسودة العرض المؤرخة في حزيران ٢٠٠٢ الخاصة بالتصنيفات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو تحقيق قابلية المقارنة عبر الوقت ضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويتعارض التطبيق بآثر مستقبلي من قبل منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية مع ذلك الهدف الرئيسي، حتى لو كان التطبيق بآثر مستقبلي متاحا للمنشآت التي سبق وأن طبقت هذه المعايير.

(د) بالرغم أنه يمكن أن يكون لمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية عواقب غير متوقعة إذا ما استخدم طرف آخر البيانات المالية لمراقبة الإلتزام بعدد أو إتقافية ماء، فإن ذلك الاحتمال لا يبرر التطبيق بآثر مستقبلي (الفترة إستنتاج ١٣ (أ)).

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس استنتج رغم ذلك، لدى صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، أنه من السابق لأوانه أن يطلب معالجة مختلفة عن للنسخة الحالية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ قبل إتمام التصيّنات المقترحة عليه. وبناء على ذلك، اقتضى هذا المعيار في الأصل نفس المعالجة التي اقتضتها النسخة الحالية في ذلك الوقت من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعمليات إلغاء الإعراف قبل تاريخ نفاذ تلك النسخة، أي أن أية أصول أو إلتزامات مالية تم إلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة قبل السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ يبقى بها لاغيا. ووافق المجلس على أنه يمكن أن يعدل أو يلغي هذا الإعفاء عند إتمام التصيّنات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٧٢ أعاد المجلس النظر في هذه المسألة عند إكمال مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣. وقرر المجلس الإحتفاظ بالمتطلبات الإنتقالية كما هي مبيّنة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، للأسباب المذكورة في الفترة "إستنتاج ٧٠". إلا أن المجلس عدل التاريخ الذي طلب فيه البدء بتطبيق المعيار بآثر مستقبلي على العمليات التي تحدث في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، من أجل التظلم على الصعوبات العملية الناتجة عن إعادة عرض العمليات التي تم إلغاء الإعراف بها قبل ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢٧٢ كما أشار المجلس إلى أن البيانات المالية، التي تتضمن أصولا وإلتزامات مالية يتم حذفها خلافا لذلك بموجب أحكام هذا المعيار، تكون أكثر اكتمالا وبلتالي أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية. لذلك قرر المجلس السماح بتطبيق متطلبات إلغاء الإعراف بآثر رجعي. كما قرر أيضا أن

التطبيق بأثر رجعي يجب أن يقتصر على الحالات التي يتم فيها الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق هذا المعيار على الصلاحيات السابقة في الوقت الذي تتم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل أولي. ويمنع هذا التحديد الاستخدام غير المقبول للفهم التحليلي.

إستنتاج ٢٣ ألقى المجلس من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التحديدات اللاحقة النهائية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي استحدثت عندما تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لأن هذه الإيضاحات واضحة بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في الفترات تنفيذ ٢٦ - تنفيذ ٣١ والفترة "إستنتاج ٥٣" من إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وهي كما يلي:

(أ) إيضاح بأنه يطلب من المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على كافة المشتقات أو للفوائد الأخرى المحتجزة بعد عملية إلغاء الإعراف، حتى لو حدثت العملية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛ و

(ب) التأكيد بأنه لا يوجد إعفاءات للمنشآت ذات الأغراض الخاصة التي كانت قائمة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس

إستنتاج ٢٤ لقد نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية الإقتلاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وناقش البعض أنه قد ينتج عن هذا الأمر معلومات أكثر ملاءمة عما سينتج عن مجموع التكاليف المتكبدة في تواريخ مختلفة، أو مجموع التكاليف والقيم العادلة. غير أن المجلس استنتج أن وجود مطلب لقياس كافة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أمر غير مقبول، نظراً لأن المنشأة يمكن أن تستخدم القياس المتكرر بهذا المعيار على أساس التكلفة قبل وبعد ذلك لتاريخ لبعض البنود.

إستنتاج ٢٥ قرر المجلس كمبدأ عام أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى قياس كافة الأصول والالتزامات المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإقتلاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بناء على الأساس الذي تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. وهذا الأمر ضروري بالنسبة للبيانات المالية الأولى للمنشأة حسب هذه المعايير لعرض معلومات مفهومة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة.

المنافع والتكاليف

إستنتاج ٢٦ ينص الإطار بأن الحاجة إلى توازن بين منافع المعلومات وتكلفة تقديمها يمكن أن يحد من توفير معلومات ملاءمة وموثوقة. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار هذه القيد التي تنطبق بالمنافع- التكاليف ووضع إعفاءات من المبدأ العلم الموصوف في الفترة "إستنتاج ٢٥". ولم يتضمن التصدير رقم ٨ إعفاءات محددة من هذا النوع، رغم أنه قدم إعفاءات عامة مما يلي:

(أ) التحديدات بأثر رجعي على الرصيد الإقتلاحي للأرباح المحتجزة (عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار التحديد المتعلق بفترات سابقة على نحو مقبول).

(ب) تقديم المعلومات المقارنة عندما يكون من "غير العملي" تقديم مثل تلك المعلومات.

إستنتاج ٢٧ يتوقع المجلس أن تبدأ معظم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التخطيط في الوقت المناسب للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، وعند موازنة المنافع والتكاليف، اتخذ المجلس مثالا مرجعياً له منشأة تخطط مقدماً للتحول وتستطيع أن تجمع

معظم المعلومات اللازمة لميزانيتها العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك بقليل.

إستنتاج ٢٨ اقترحت مسودة العرض ١ أنه يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى إما أن تستخدم كافة الإعفاءات الواردة في مسودة العرض ١ أو لا شيء منها على الإطلاق. غير أن البعض في ردهم على هذه المسودة لم يوافق على هذا المنهج للأسباب التالية:

(أ) إن العديد من الإعفاءات لا تعتمد على بعضها البعض، لذا لا يوجد سبب منطقي لتحديد استخدام أحد الإعفاءات باستخدام إعفاءات أخرى.

(ب) على الرغم من ضرورة السماح ببعض الإعفاءات بناء على أسس عملية، إلا أنه يجب تشجيع المنشآت على استخدام أقل ما يمكن من الإعفاءات.

(ج) كانت بعض الإعفاءات المقترحة في مسودة العرض ١ خيارات ضمنية لأنها اعتمدت على قرار المنشأة فيما يتعلق بالكلفة أو الجهود غير الملائمة، في حين كان بعضها خيارات صريحة. وقطع إعفاءات قليلة كانت فعلاً إلزامية.

(د) خلافاً للإستثناءات الأخرى من التطبيق بأثر رجعي، لم يكن المقصود من مطلب تطبيق محاسبة التحوط بأثر مستقبلي أن يكون امتيازاً عملياً على أسس التكلفة-المنفعة. فالتطبيق بأثر رجعي في مجال معين يعتمد على وصف الإدارة إن يكون مقبولاً، حتى لو طبقت المنشأة كافة الجوانب الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي.

إستنتاج ٢٩ وجد المجلس هذه الملاحظات مقبولة. وقد جمع المجلس في صياغته لنتيجة لهذه المعيار إستثناءات التطبيق بأثر رجعي في فئتين:

(أ) تتألف بعض الإستثناءات من إعفاءات اختيارية (الفقرات 'إستنتاج ٣٠ - إستنتاج ٦٣).

(ب) تمنع الإستثناءات الأخرى التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية على بعض جوانب إلغاء الإعتراف (الفقرات 'إستنتاج ٢٠ - إستنتاج ٢٣')، ومحاسبة التحوط ('إستنتاج ٧٥ - إستنتاج ٨٠')، والتقدير (الفقرة 'إستنتاج ٨٤').

الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

إستنتاج ٣٠ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد أو أكثر من الإعفاءات التالية:

- (أ) عمليات اندماج الأعمال (الفقرات 'إستنتاج ٣١ - ٤٠')؛
- (ب) القيمة المعادلة أو إعادة التقييم ككلفة مقدرة (الفقرات 'إستنتاج ٤١ - ٤٧')؛
- (ج) منافع الموظفين (الفقرات 'إستنتاج ٤٨ - ٥٢')؛
- (د) فروقات ترجمة العملات المتراكمة (الفقرات 'إستنتاج ٥٣ - ٥٥')؛
- (هـ) الأدوات المالية المركبة (الفقرات 'إستنتاج ٥٦ - ٥٨')؛
- (و) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرات 'إستنتاج ٥٩ - ٦٣')؛
- (ز) وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً (الفقرة 'إستنتاج ٦٣')؛ و
- (ح) معاملات الدفع على أساس الأسهم (الفقرة 'إستنتاج ٦٣').

إندماج الأعمال

إستنتاج ٣١ تناقش الفقرات التالية جوانب مختلفة من محاسبة اندماج الأعمال التي اعترفت بها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المعقولة عموماً السابقة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

(أ) ما إذا كان يجب منع إعادة العرض بأثر رجعي لمصليات إدماج أعمال سابقة، أو السماح بها أو وجوبها (الفقرات ٣٢ - ٣٤).

(ب) ما إذا يجب أن تعترف المنشأة بالأصول المشتركة والالتزامات المضمونة في عملية إدماج أعمال سابقة إذا ما تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (الفقرة ٣٥).
"استنتاج ٣٥".

(ج) ما إذا يجب على المنشأة إعادة عرض المبالغ المعينة لأصول أو للالتزامات المنشأت موضوع الإدماج إذا لم تؤدي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى عدم تغيير مبلغها المحصلة قبل عملية الإدماج (الفقرة ٣٦).
"استنتاج ٣٦".

(د) ما إذا كان يجب على المنشأة إعادة عرض الشهرة للتعدلات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المبالغ المحملة للأصول المشتركة والالتزامات المضمونة في عمليات إدماج أعمال سابقة (الفقرات ٣٧ - ٤٠).

استنتاج ٣٢ يمكن أن يقتضي التطبيق بأثر رجعي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ اندماج الأعمال من المنشأة إعادة صياغة البيانات التي لم تحصل عليها في تاريخ عملية إدماج أعمال سابقة وإعداد تقديرات غير موضوعية حول ظروف العمل التي كانت قائمة في ذلك التاريخ، ويمكن أن تقلل هذه العوامل من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك، كانت مسودة العرض ١ ستمنع إعادة عرض عمليات إدماج أعمال سابقة (ما لم تكن المنشأة قد استخدمت المنهج البديل المقترح، الذي نوقش في الفقرة "استنتاج ٣٥" المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما لو كانت تطبق على الدوام هذه المعايير). ووفق البعض في ردهم على هذه المسودة لكنهم ناقضوا أن إعادة عرض عمليات إدماج أعمال سابقة تتطلب على استخدام ذاتي وانتقائي محتمل للفهم التحليلي الذي يمكن أن يضبط من مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المالية.

استنتاج ٣٣ لم يوفق البعض في ردهم على هذه المسودة، حيث جادلوا بالقول:

(أ) أن آثار محاسبة اندماج الأعمال يمكن أن تكون لعدة سنوات. ويمكن أن تختلف مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل كبير عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا توجد في بعض البلدان متطلبات محاسبية لمصليات اندماج الأعمال. ويمكن أن لا ينتج عن الأرصدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أي معلومات مفيدة لاتخاذ القرار في هذه البلدان.

(ب) يكون إعادة العرض مفضلاً ويمكن أن لا ينطوي على كثير من التكلفة أو الجهد لأحدث عمليات اندماج الأعمال.

استنتاج ٣٤ في ضوء هذه الملاحظات، استنتج المجلس أن إعادة عرض عمليات إدماج أعمال سابقة هو أمر مفضل من حيث المفهوم، على الرغم أن هذا الأمر يجب أن يكون مسموحاً لأسباب لتكلفة-المنفعة لكن ليس مطلوباً. قرر المجلس وضع بعض قيود على هذا الاختيار وأشار إلى احتمالية توفر المعلومات لمصليات إدماج أعمال أكثر حداثة. وعليه، إذا قامت منشأة بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة عرض أية عملية إدماج أعمال، يقتضي هذا المعيار منها إعادة عرض كافة عمليات اندماج الأعمال اللاحقة (الفقرة ب ١ من الملحق "ب" من هذا المعيار).

استنتاج ٣٥ إذا لم تعترف المنشأة بأصل أو للترام معين بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة فسي تاريخ اندماج الأعمال، تقرح مسودة العرض ١ أن تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون صفر. نتيجة لذلك، لم يكن من الممكن أن تتضمن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذلك الأصل أو الإلتزام إذا كانت هذه المعايير تسمح أو تقتضي قياساً على أساس التكلفة. وناقش البعض أن هذا يعتبر حالة غير مبررة من عدم التقيد بالمبدأ الذي ينص على أن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يجب أن تتضمن كافة الأصول والالتزامات. ووفق المجلس على ذلك الاستنتاج. لذلك، تنص الفقرة ب(و) من الملحق "ب" من هذا المعيار أنه يجب على المنشأة المشتركة الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات وقياسها على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتركة.

استنتاج ٣٦ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، كان من الممكن أن تحافظ المنشأة على المبالغ المحملة لأصول والإتزامات المنشأت موضوع الإدماج قبل عملية اندماج الأعمال بدون تغيير. ونقاش البعض أنه من غير المنسجم استخدام هذه المبالغ المحملة على أنها تكلفة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لأن هذا المعيار لا يسمح باستخدام المبالغ المحملة المتعلقة كتكلفة مقدرة للأصول والإتزامات التي لم يتم شرائها في عملية إدماج أعمال. غير أن المجلس لم يحدد شكلاً معيناً لعملية إدماج أعمال سابقة، ولم يحدد شكلاً معيناً لمحاسبة عمليات إدماج أعمال سابقة، التي سيكون من غير المقبول إجراء قياسات لها على أساس التكلفة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

استنتاج ٣٧ على الرغم من أن هذا المحار يعامل المبالغ المعينة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للشهرة والأصول الأخرى المشتراة والإتزامات المضمونة في عملية إدماج أعمال سابقة على أنها تكلفتها المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ اندماج الأعمال، إلا أن المنشأة تحتاج إلى تعديل مبالغها المحملة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما يلي:

(أ) الأصول والإتزامات التي تم قياسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة أو أشكال أخرى من القيمة الحالية: إعادة قياسها بالقيمة العادلة أو تلك القيمة الحالية الأخرى.

(ب) الأصول الأخرى (عدا عن الشهرة) والإتزامات التي تطبق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياساً على أساس التكلفة: تعديل الإستهلاك أو الإطفاء المتراكم من تاريخ إدماج الأعمال إذا لم يلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتمد الإستهلاك على التكلفة المقدرة، وهو المبلغ المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إدماج الأعمال.

(ج) الأصول (عدا عن الشهرة) والإتزامات غير المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة: القياس على أساس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي ذلك في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة.

(د) البنود غير المؤهلة للاعتراف بها كأصول وإتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: الإلغاء من الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير.

استنتاج ٣٨ درس المجلس ما إذا كان يجب على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى أن تعترف بالتعديلات الناتجة من إعادة عرض الشهرة. ولأن الأصول غير الملموسة والشهرة يرتبطان بشكل وثيق، فقد قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة التي تبني المعايير الدولية للمرة الأولى إعادة عرض الشهرة، وذلك عندما:

(أ) تلغي بنداً تم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنه أصل غير ملموس لكنه غير مؤهل به بشكل منفصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تعترف بأصل غير ملموس تمت إضافته إلى الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

لكن من أجل تقليل التكاليف التي يمكن أن تتجاوز المنافع المحتملة المتأتية للمستخدمين، يمنع هذا المعيار إعادة عرض الشهرة لمعظم التعديلات الأخرى التي تخضع في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم تختار منشأة تبني هذه المعايير للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بأثر رجعي (الفقرة ب٢(ز)) من هذا المعيار).

استنتاج ٣٩ من أجل تقليل احتمال الإحتساب المزدوج لبدن تم تضمينه في الشهرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ومشمول أيضاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما في قياس أصل آخر أو كخصم من إيراد ما، يتطلب هذا المعيار أن تختار المنشأة الشهرة المعترف بها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في حالات انخفاض القيمة (الفقرة ب٢(ز)) من هذا المعيار). ولا يمنع هذا الإعتراف الضمني بشهرة تم

استحدثتها داخلياً نشأت بعد تأريخ اندماج الأعمال. إلا أن المجلس استنتج أن محاولة إقصاء تلك الشهرة المولدة داخلياً سيكون أمراً مكلفاً ويؤدي إلى نتائج عشوائية.

٤٠ استنتاج ٤٠ قترح البعض في رددهم على مسودة العرض ١ أن اختبار انخفاض القيمة الرسمي يجب أن يُطلب فقط إذا كان هناك احتمال بازدواجية الإحتساب - أي عندما يتم الإعتراف بأصول إضافية لم يعترف بها سابقاً تتعلق بصالية اندماج أعمال سابقة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (أو كان يوجد مؤشر على انخفاض القيمة). غير أن المجلس قرر أنه ينبغي على المنشأة التي تتبنى المعيار الدولي للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تجري اختباراً رسمياً لانخفاض قيمة مجمل الشهرة المعترف بها في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير، حيث قد لا تكون مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً قد اقتضت إجراء اختبار بنقطة مقارنة.

القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مقدرة

٤١ استنتاج ٤١ تعتمد بعض الفعليات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تراكم التكاليف السابقة أو بيانات عمليات أخرى. إذا لم تجمع المنشأة سابقاً المعلومات اللازمة، فإن جمعها أو تقديرها بقرر رجعي يمكن أن يكون مكلفاً. ولتفادي التكلفة الزائدة، اقترحت مسودة العرض ١ أنه بإمكان المنشأة أن تستخدم القيمة العادلة ليند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ، إذا نظرت تحديد القياس على أساس التكلفة بموجب هذه المعايير تكلفة أو جهداً غير ملائمين.

٤٢ استنتاج ٤٢ عند الصياغة النهائية لهذا المعيار، أشار المجلس إلى أن بيانات التكلفة التي تم إعادة يمكن أن تكون أقل ملاءمة للمستخدمين، وأقل موثوقة، من بيانات القيمة العادلة الحالية. وعلاوة على ذلك، استنتج المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع كانت أحد مهام المجلس عندما وضع المتطلبات المحاسبية أكثر من كونها مهمة المنشآت عند تطبيقها لتلك المتطلبات. وبناء على ذلك، سمح هذا المعيار للمنشأة استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة في بعض الحالات دون الحاجة لإظهار تكلفة أو جهد غير ملائمين.

٤٣ استنتاج ٤٣ عبر البعض عن مخاوفه بأن استخدام القيمة العادلة سيؤدي إلى غياب قابلية المقارنة. إلا أن التكلفة تعادل عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاندماج بالضرورة. لذلك، فإن استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصل معين يعني أن المنشأة ستبلغ عن نص بيانات التكلفة كما لو أنها اشترت أصل معين بنفس الخدمات المستقبلية المتوقعة المتبقية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إذا كان هناك أي نقص في قابلية المقارنة، فإنه ينتج عن مجموع جمع التكاليف المتكبدة في تأريخ مختلف، وليس عن الاستخدام المستهدف للقيمة العادلة كتكلفة مقدرة لبعض الأصول. واعتبر المجلس هذا المنهج على أنه مبرر لحل المشكلة الإستثنائية المتعلقة بإبخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطريقة اقتصادية دون الإضرار بالشفافية.

٤٤ استنتاج ٤٤ يحذ هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لتلك الأصول التي من المحتمل أن تكون تكاليف إعادة الهيكلة الخاصة بها ذات منفعة محدودة للمستخدمين ومرهقة بشكل خاص: الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات العقارية (إذا اختارت المنشأة استخدام طريقة التكلفة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية") والأصول غير الملموسة التي تأتي معايير محددة (الفقرتان ١٦ و ١٨ من هذا المعيار).

٤٥ استنتاج ٤٥ بموجب نموذج إعادة التقييم الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، إذا أعلنت المنشأة تقييم أصل ما فوجب عليها إعادة تقييم كافة الأصول في ذلك الصنف. ويمنع هذا القيد إعادة التقييم الإنتقائي لتلك الأصول فقط التي يؤدي إعادة تقييمها إلى نتيجة معينة. وقترح البعض فرض قيد مماثل على استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" يتطلب أداء اختبار انخفاض القيمة إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل. وبناء عليه، إذا استخدمت المنشأة القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لأصول قيمتها العادلة أعلى من التكلفة، فلا يمكنها تجاهل المؤشرات بأن المبلغ

لقابل للإسترداد لأصول أخرى يمكن أن يكون أقل من مبلغها المحمل. لذلك، لا يحد هذا المعيار من استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة لكل من أصناف الأصول.

٤٦ يمكن أن تكون بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أكثر ملاءمة للمستخدمين من التكلفة الأصلية. وإذا كان الأمر كذلك، فإن يكون من المعقول طلب عملية إعادة هيكلة مكلفة ومطلوبة للتكلفة تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي، يسمح هذا المعيار للمنشأة استخدام مبلغ محدد باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كتكلفة مقدرة للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في الحالات التالية:

(أ) إذا أعلنت المنشأة تقييم أحد الأصول الموصوفة في الفقرة "استنتاج ٤٤" باستخدام مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة واستوفى إعادة التقييم معايير محددة (للقتران ١٧ و ١٨ من هذا المعيار).

(ب) إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لبعض أو جميع الأصول والائتمالات من خلال قياسها بقيمتها العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث ما مثل الخصخصة أو الاكتتاب العام الأولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

٤٧ تشير الفقرة ١٧ من هذا المعيار إلى عمليات إعادة التقييم التي تكون قابلة للمقارنة على نطاق واسع بالقيمة العادلة أو تمكن مؤشراً يتم تطبيقه على تكلفة قليلة للمقارنة على نطاق واسع بتكلفة محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان الهدف من إعادة تقييم سابق هو قياس القيمة العادلة أو أنه يختلف مادياً عن القيمة العادلة. وتسمح المرونة في هذا المجال بإيجاد حل اقتصادي للتكلفة للمشكلة الإستثنائية المنطوقة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتسمح لمنشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تضع تكلفة مقدرة باستخدام قياس متوفر مسبقاً ويعتبر نقطة بدلية مقبولة لقياس قائم على أساس التكلفة.

منافع الموظفين

٤٨ إذا اختارت المنشأة استخدام "أسلوب يتطوّر" بدلاً من "أسلوب يتطوّر" لقياس منافع الموظفين، فإن التطبيق الكامل بالترجيح لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، فإن التطبيق الكامل بالترجيح لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يقتضي من المنشأة تحديد الأرباح أو الخسائر الإكتوارية لكل سنة منذ بداية خطة منافع الموظفين من أجل تحديد صافي الأرباح أو الخسائر المتراكمة غير المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. خلص المجلس إلى أن هذا الأمر أن يفيد للمستخدمين وسيكون مكلفاً. وبناء على ذلك، يسمح هذا المعيار لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية أن تعترف بتكلفة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية حتى تاريخ التحول إلى هذه المعايير، حتى لو تضمنت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عدم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

٤٩ لقد أدت مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٩ في العام ١٩٩٨ إلى زيادة لإلتزامات منافع الموظفين المبلغ عنها لبعض المنشآت. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ للمنشآت بإطفاء تلك الزيادة خلال مدة خمس سنوات. واقترح البعض معالجة انتقالية معادلة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى. غير أنه لا توجد للمجلس سياسة عامة لإعفاء الصافي التي تحدث قبل تاريخ محدد من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة (الفقرة ٢١ من مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). لذلك، لم يشمل المجلس نصاً انتقالياً معادلاً للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

٥٠ يمكن أن تعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قياسات لإلتزامات التقاعد في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، ونهاية السنة المالية، وتاريخ التحول إلى المعايير المذكورة أعلاه. ورأى البعض أن الحصول على ثلاثة تقييمات إكتوارية منفصلة لمجموعة واحدة من البيانات المالية سيكون مكلفاً. لذلك اقترحوا أنه يجب على المجلس السماح

للمنشأة باستخدام تقييم ائتماري واحد يعتمد، على سبيل المثال، على افتراضات متساوية في تاريخ الإبلاغ، بتكاليف خدمة وتكاليف فائدة تقوم على أساس تلك الافتراضات لكل من الفترات موضوع العرض.

٥١ غير أن المجلس يستنتج أن الإغفاء العلم من مبدأ القياس في كل تاريخ يتعرض مع هدف تقديم معلومات مفهومة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمستخدمين. وإذا حصلت المنشأة على تقييم ائتماري كامل في تاريخ واحد أو اثنين من هذه التواريخ، وسجلت ذلك (تلك التقييمات) في تاريخ (تواريخ) أخرى لجلة أو سابقة، فإن أي تسجيل لجل أو سابق يجب أن يعكس العمليات المالية والأحداث المالية الأخرى (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

٥٢ اقترح البعض أنه يجب على المجلس إعفاء المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من متطلبات تحديد وإلغاء الجزء غير المستحق من تكلفة الخدمة السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. غير أن هذا المتطلب يفرض عبءاً قسراً من التطبيق يلائم رجعي "أسلوب يتعلق بمدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص تحول أفضل لتسديرات الشركة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين" للأرباح والخسائر الإئتمارية، لأنه لا يتطلب إعادة صياغة البيانات منذ بداية الخطة. واستنتج المجلس أنه لم يوجد إعفاء مبرر لتكلفة الخدمة السابقة.

فروقات ترجمة العملات المتراكمة

٥٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ ثلث التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية أن تصنف المنشأة بعض فروقات ترجمة العملات المتراكمة المتعلقة بصافي الاستثمار في عملية إيجابية كخصر منفصل في حقوق الملكية. وتنقل المنشأة فروقات ترجمة العملات المتراكمة إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالعملية الأجنبية. وكان يمكن أن تسمح المقترحات الواردة في مسودة العرض ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على أنها فروقات ترجمة عملات متراكمة مقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لو كانت فروقات ترجمة العملات المتراكمة لإعادة الهيكلة قد تطورت على تكلفة أو جهداً غير ملاعين.

٥٤ نقض البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن إعفاء المنشأة من متطلبات تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون أكثر شفافية وقابلة للمقارنة وذلك للأسباب التالية:

(أ) يمكن أن تعلم المنشأة إجمالي فروقات ترجمة العملات المتراكمة، لكنها قد لا تعلم مبلغ هذه الفروقات لكل شركة تابعة. وإذا كان الأمر كذلك، فلا تستطيع أن تنقل ذلك المبلغ إلى بيان الدخل عند التصرف بتلك الشركة التابعة. وسيؤدي هذا إلى إلغاء هدف تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة كخصر منفصل في حقوق الملكية.

(ب) يمكن أن يكون مبلغ فروقات ترجمة العملات المتراكمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة غير ملائم، حيث يمكن أن يتأثر بالتعديلات التي تجري على أصول وإلتزامات المنشآت الأجنبية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥٥ وقد وجد المجلس أن هذه المناقشات مقنعة. لذلك، لا يجب على منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعداد التقارير المالية تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (الفقرتان ٢١ و ٢٢ من هذا المعيار). ولا تحتاج منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تثبت أن تحديد فروقات ترجمة العملات المتراكمة ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملاعين.

الألوات المالية المركبة

٥٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الألوات المالية: الإصاح والعرض" من المنشأة تضمين لاء مالية مركبة في البداية إلى عناصر إئتمار وحقوق ملكية منفصلة. وحتى إذا لم يعد عنصر الإئتمار قائماً، فإن التطبيق يلائم رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ينطوي على فصل جزئين من حقوق

الملكية. يوجد الجزء الأول في الأرباح المحتجزة ويمثل الفائدة المترتبة على عنصر الإنترزم. ويمثل الجزء الآخر عنصر حق الملكية الأصلي للأداة المالية.

إستنتاج ٥٧ ناقش البعض في رددهم على مسودة العرض ١ أن فصل هذين الجزأين سيكون مكلفاً إن لم يعد عنصر الإنترزم في الأداة المركبة قلما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووافق المجلس على تلك الملاحظات. وبناء على ذلك، إذا لم يعد عنصر الإنترزم قلما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا تحتاج المنشأة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى أن تفصل الفائدة المترتبة على عنصر الإنترزم عن عنصر حقوق الملكية (الفقرة ٢٣ من هذا المعيار).

إستنتاج ٥٨ طالب البعض الآخر بإلغاء للأدوات المركبة حتى وإن بقيت متداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولحد المناهج المحتملة هو استخدام القيمة العادلة للعناصر في تاريخ التحول إلى هذه المعايير على أنها تكلفة مقدرة. وحيث لا يتضمن هذا المعيار أية إعفاءات للإلتزامات المالية، استنتج المجلس أنه من غير المنسجم إيجاد مثل ذلك الإعفاء لعنصر الإنترزم في أداة مركبة.

أصول والإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

إستنتاج ٥٩ يمكن أن تقدم الشركة التابعة تقاريرها إلى الشركة الأم في الفترة السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. وإذا بذلت الشركة التابعة لاحقا بعرض البيانات المالية التي تتضمن بيانات صريحا وغير متحفظ بشأن الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تصبح منشأة تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى في ذلك الوقت. وقد يدفع هذا الشركة التابعة للإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات المحاسبية على أساس تواريخ مختلفة للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لأن بعض القياسات بموجب هذا المعيار تعتمد على تاريخ التحول إلى هذه المعايير.

إستنتاج ٦٠ لدى إعداد مسودة العرض ١، استنتج المجلس أن متطلب الإحتفاظ بمجموعتين متوازيتين من السجلات سيكون عبئا على المستخدمين وغير مفيدا لهم. لذا اقترحت مسودة العرض ١ عدم معاملة الشركة التابعة على أنها منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى لأغراض الاعتراف والقياس، إذا كان تم توحيد الشركة التابعة في البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للفترة السابقة وكان قد وافق جميع ملكي حقوق الأقلية على ذلك.

إستنتاج ٦١ عارض البعض في رددهم على مسودة العرض ١ هذا الإعفاء بناء على الأسس التالية:

(أ) لا يلغي الإعفاء كافة الفروقات بين رزمة تقارير المجموعة والبيانات المالية للشركة التابعة. ولا تشكل رزمة التقارير مجموعة كاملة من البيانات المالية، ويمكن أن تكون الشركة الأم قد أجرت تعديلات على الأرقام المبلغ عنها (على سبيل المثال، إذا تم إجراء تعديلات تكلفة للمعاملات التقاعدية مركزيا)، ويمكن أن يكون مدخل المادية للمجموعة أعلى من للشركة التابعة.

(ب) إن هدف المجلس المتمثل بمقابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في نص لتاريخ (الفقرة ١٠) يجب تطبيقه بالتساوي على أية منشأة، بما في ذلك الشركات التابعة، وبالتحديد إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة التابعة متداولة بشكل عام.

إستنتاج ٦٢ لكن المجلس حفظ على الإعفاء لأنه سيخفف من بعض المشاكل العملية. وعلى الرغم من أن الإعفاء لا يلغي كافة الفروقات بين البيانات المالية للشركة التابعة ورزمة تقارير مجموعة معينة، إلا أنه يقلل منها. وعلاوة على ذلك، لا يضعف الإعفاء من ملازمة وموثوقية للبيانات المالية للشركة التابعة لأنه يسمح بقياس مقبول مسبقا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في

البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. لذلك، ألقى المجلس أيضاً الاقتراح الوارد في مسودة العرض ١ بأن الإغفاء يجب أن يكون مشروطاً بموافقة الأقلية.

إستنتاج ٦٣ في الصياغة النهائية لهذا المعيار، بسط المجلس من وصف الإغفاء بالنسبة لشركة تابعة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد تبنيها من قبل الشركة الأم. وبموجب هذا المعيار، يمكن أن تقيس الشركة التابعة أصولها وإلتزاماتها بالمبالغ المحملة المتضمنة في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم، على أساس تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا لم يتم إجراء تعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد وأثار عملية اندماج الأعمال التي أشرت فيها الشركة الأم للشركة التابعة. وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة أن تختار قياسها بالمبالغ المحملة التي يقضيها ما تبقى من هذا المعيار، على أساس تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما مدد المجلس الإغفاء ليشمل شركة زميلة أو مشروع مشترك يبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في وقت لاحق لتبنيها من قبل المنشأة التي لها تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه (الفقرة ٢٤ من هذا المعيار). غير أنه إذا تبنت الشركة الأم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في وقت لاحق لتبنيها من قبل الشركة التابعة، لا تستطيع الشركة الأم أن تختار، في بياناتها المالية الموحدة، تغيير القياسات التي استخدمت حسب هذه المعايير واستخدمتها الشركة التابعة مسبقاً في بياناتها المالية، باستثناء التعديل لإستيعاب إجراءات التوحيد وأثار عملية اندماج الأعمال التي أشرت فيها الشركة الأم للشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

وصف الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

إستنتاج ٦٣ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣) للمنشأة وصف أداة مالية، عند الإعراف الأولي فقط، على أنها (أ) أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو (ب) متوفرة لفرض البيع. وعلى الرغم من هذا المتطلب، فإن المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، عند التطبيق الأولي له، يمكن أن تصف أداة مالية معترف بها سابقاً بهذه الطريقة. وقرر المجلس أن يعامل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي يعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير. ووفقاً لذلك، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تصف على نحو مماثل أداة مالية معترف بها سابقاً في تاريخ التحول إلى هذه المعايير. ويطلب من هذه المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأدوات المالية المعترف بها سابقاً التي تصفها بهذه الطريقة.

معاملات النفع على أساس الأسهم

إستنتاج ٦٣ ب يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفع على أساس الأسهم" أحكاماً انتقالية متنوعة. على سبيل المثال، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة بالنسبة للعمليات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية تطبيقه على الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها في تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. وبعتبر المعيار السابق ذكره نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. كما توجد أيضاً ترتيبات انتقالية للإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وللتعديلات على بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، إذا حدث التعديل بعد تاريخ نفاذ ذلك المعيار. وقرر المجلس أنه يجب عموماً معاملة المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير. على سبيل المثال، يجب أن لا يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وبالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يطلب من منشأة تتبنى

المعايير الدولية للمرة الأولى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على لوات حقوق الملكية التي مُنحت بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ إذا تم استحقاق لوات حقوق الملكية تلك قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى نحو مماثل، قرر المجلس أنه لا يجب على منشأة تبني المعيار الدولي للمرة الأولى أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الإلتزامات التي تنشأ عن العمليات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد إذا تم تسديد تلك الإلتزامات قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، أو قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات الممثلة الداخلة ضمن تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات

استنتاج ٦٢ ج يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغييرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات الممثلة أن تضاف التغييرات في الإلتزامات الإزالة والإستعادة والإلتزامات الأخرى إلى تكلفة الأصول التي تتعلق بها أو تخصم منها، وإستهلاك المبلغ القابل للإستهلاك المحل وذلك بأثر مستقبلي على مدى العمر النافع المتبقي لهذه الأصول، والتطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب في تاريخ الانتقال يتطلب أن تنشأ المنشأة سجلاً تاريخياً لكافة هذه التعديلات التي كانت ستم في الماضي، وفي العديد من الحالات أن يكون هذا صعباً، وقد وافق المجلس على أنه كيدل للإمتثال لهذا المتطلب يجب أن يسمح للمنشأة أن تدخل ضمن التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبلغاً يتم حسابه يخصم الإلتزام في ذلك التاريخ بأثر رجعي وإستهلكه منذ أن تم تحصيل الإلتزام لأول مرة.

عقود الإيجار

استنتاج ٦٣ ج يحتوي التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار على أحكام إنتقالية لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إعترفت بالصعوبات التي يثيرها التطبيق الكامل بأثر رجعي للتفسير، وبشكل خاص صعوبة العودة من المحتمل لعدة سنوات وإجراء تقييم ذي معنى لما إذا كان الترتيب قد أبقى المقاييس في ذلك الوقت، وقد قرر المجلس معاملة المتبين لأول مرة بنفس الطريقة مثل المنشآت التي طبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل.

الإعفاءات الأخرى المحتملة المرفوضة

استنتاج ٦٤ درس المجلس اقتراحات تتعلق بإعفاءات أخرى ورفضها. وكان كل من هذه الإعفاءات مسجدة بهذا المعيار بعيداً عن منهج يستند إلى المبادئ، ويقلل من الشفافية بالنسبة للمستخدمين، ويخفض من قابلية المقارنة عبر الوقت في البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويخلق مزيداً من التعقيد. ومن وجهة نظر المجلس، فإن أية توفيرات ناتجة في التكلفة كانت لن تفوق هذه المماوى. وتناقش الفقرات ٦٥ - استنتاج ٦٥ - استنتاج ٧٣ بعض الاقتراحات المحددة التي نظر فيها المجلس فيما يخص المشتقات الضمنية، وللتوضيح المرتفع، والأصول غير ملموسة، وتكاليف عمليات الأدوات المالية.

المشتقات الضمنية

استنتاج ٦٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس من المنشأة محاسبية بعض المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة بشكل منفصل. ونقش البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب سيكون مكلفاً. واقترح البعض إما الإعفاء من التطبيق بأثر رجعي لهذا المتطلب، أو وضع متطلب أو خيار لاستخدام القيمة العادلة للأداة

الأصلية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ.

إستنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الأمريكية توفر خياراً في هذا المجال. وبموجب الأحكام الانتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط"، فليس من الضروري أن تقوم المنشأة بمحاسبة بعض المشتقات الضمنية بالقيمة مسبقاً بشكل منفصل. ورغم ذلك، استنتج المجلس أن الإخفاق في قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة سيقلل من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتناول عدم القدرة على قياس المشتقة الضمنية والعقد الأصلي بشكل منفصل. وفي تلك الحالات، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تقاس المنشأة كالمعقد المضمن بالقيمة العادلة.

التضخم المرتفع

إستنتاج ٦٧ ناقش البعض أن تكلفة إعادة عرض البيانات المالية لإستيعاب آثار التضخم المرتفع في فترات تسبق تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يفوق المنافع، خصوصاً إذا لم تعد العملة عالية التضخم. إلا أن المجلس استنتج أنه يجب طلب إعادة العرض لذلك لأن التضخم المرتفع يمكن أن يجعل البيانات المالية غير المحملة بنون معنى أو مضللة.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج ٦٨ اقترح البعض، للأسباب التالية، أن تستبعد الميزانية العمومية الإفتتاحية لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى الأصول غير الملموسة التي لم تعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة:

- (أ) إن استخدام الفهم التحليلي لتقييم التوقيت الذي تم فيه تلبية معايير الإعراف للأصول غير الملموسة يكثر رجعي يمكن أن يكون غير موضوعياً، ويضغ احتمالية التلاعب وينطوي على تكاليف يمكن أن تفوق المنافع المتأتية للمستخدمين.
- (ب) غالباً ما تكون المنافع المتوقعة من الأصول غير الملموسة ليست ذات علاقة مباشرة بالتكاليف المتكبدة. وبناء على ذلك، تعتبر رسملة التكاليف المتكبدة ذات فائدة محدودة للمستخدمين، خصوصاً إذا تم تكبد التكاليف في فترة سابقة بعيدة.
- (ج) يكون هذا الإستبعاد منسجماً مع الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وتشجع هذه الأحكام (لكنها لا تتطلب) الإعراف بالأصول غير الملموسة المشتركة في عملية إدماج أعمال سابقة كانت على هيئة اندماج بالشراء وتمنع الإعراف بجميع الأصول غير الملموسة الأخرى غير المعترف بها سابقاً.

إستنتاج ٦٩ في حالات عديدة، لا تكون الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لأن المنشأة لم تجمع، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، معلومات التكلفة، أو لأنها لم تنفذ تغييرات معاصرة للمنافع الإقتصادية المستقبلية. وفي هذه الحالات، لا توجد ضرورة لوضع متطلبات محددة لاستبعاد تلك الأصول. وعلاوة على ذلك، عندما لا تكون هذه الأصول مؤهلة للإعتراف بها، لن تحتاج المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، من وجهة نظر المجلس، إلى إنجاز أعمال واسعة النطاق للوصول إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٠ وفي حالات أخرى، يمكن أن تكون المنشأة قد جمعت واحتفظت بمعلومات كافية حول التكاليف والمنافع الإقتصادية المستقبلية لتحديد أي الأصول غير الملموسة (سواء المولدة داخلياً أو المشتركة في عملية إدماج أعمال أو بشكل منفصل) مؤهلة للإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي

٣٨ في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وإذا كانت تلك المعلومات متوفرة، فلا يكون أي استبعاد مبرراً.

٧١ نستنتج البعض أنه يجب استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقتردة للأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (إقلاماً مع اندماج الأعمال). ولم تكن مسودة العرض ١ ستسمح بهذا الأمر. إلا أن عند صياغة هذا المعيار بشكله النهائي، استنتج المجلس أن هذا المنهج يجب أن يكون متاحاً لتلك الأصول غير الملموسة التي سمحت لها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسبقاً بقياسات القيمة العادلة. لذلك، تستطيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تختار، بموجب هذا المعيار، استخدام القيمة العادلة أو بعض عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للأصول غير الملموسة على أنها تكلفة مقتردة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقط إذا استوفت الأصول غير الملموسة ما يلي:

- (أ) معايير الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية)؛ و
- (ب) المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط) (الفقرة ١٨ من هذا المعيار).

تكاليف العملية: الأصول المالية

٧٢ من أجل تحديد التكلفة المطفأة لأصل مالي أو الالتزام مالي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، من الضروري تحديد تكاليف العمليات المتكبدة عند نشوء الأصل أو الالتزام. ونقش البعض في رددهم على مسودة العرض ١ بأن تحديد تكاليف العملية هذه يمكن أن ينطوي على تكلفة أو جهد غير ملائمين للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت طويل. واقتروا بأنه يجب على المجلس السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بما يلي:

- (أ) استخدام القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تكلفته المقتردة في ذلك التاريخ؛ أو
- (ب) تحديد التكلفة المطفأة دون الأخذ في الاعتبار تكاليف العملية.

٧٣ ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يكون الجزء غير المطفأ من تكاليف العملية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هاما لمعظم الأصول المالية والالتزامات المالية. وحتى عندما يكون للجزء غير المطفأ هاما، يجب أن تكون التقديرات المعقولة ممكنة. لذلك، لم يضع المجلس إعفاء في هذا المجال.

الوصف بـ"رجعي"

٧٤ أخذ المجلس في اعتباره صعوبات التنفيذ العملي التي يمكن أن تنشأ عن التطبيق بـ"رجعي" لجانبين من جوانب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس":

- (أ) محاسبة للتحوط (الفقرات ٧٥ - ٨٠)؛
- (ب) معالجة تغييرات القيمة العادلة المتركمة على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرات ٨١ - ٨٣)؛ و
- (ج) "يوم واحد" الإعراف بالأرباح والخسائر (الفقرة ٨٣).

محاسبة التحوط

٧٥ قبل أن تبدأ معظم المنشآت استخداماتها لتبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أو معياراً محلياً قائم على أساس معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، من غير المحتمل أن تكون قد تبنت المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذا يلي: (أ) توثيق التحوط في بدليتها (ب) اختبار مدى فعالية التحوط، حتى لو كانت تهدف إلى الاستمرار في نفس إستراتيجيات التحوط بعد تبني معيار

المحاسبة الدولي ٣٩. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي التطبيق بآثر رجعي للتحوطات (أو عكس وصفها بآثر رجعي) إلى وصف انتقائي لبعض التحوطات للإبلاغ عن نتيجة معينة.

استنتاج ٧٦ وللتغلب على هذه المشاكل، تقتضي المتطلبات الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة التي طبقت مبدئياً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات التحوط بآثر مستقبلي عندما تتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وحيث أن نفس المشاكل تبرز لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، يقتضي منها هذا المعيار التطبيق بآثر مستقبلي.

استنتاج ٧٧ تضمنت مسودة العرض ١ نسخة أعيد صياغتها من الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإضافة إلى الأسئلة والأجوبة ذات العلاقة التي وضعتها لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولكد المجلس في أسس الاستنتاجات الذي نشر مع مسودة العرض ١ أنه لم يقصد إيجاد تغييرات جوهرية من حيث إعادة الصياغة. غير أنه في ضوء الإجابات على مسودة العرض ١، قرر المجلس في الصياغة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١ أن إعادة الصياغة لن تسهل على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى والأطراف الأخرى فهم وتطبيق الأحكام الانتقالية والأسئلة والأجوبة. إلا أن مشروع تحسين معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ قد نتج عن تعديلات معينة على المتطلبات الانتقالية. وبالإضافة إلى ذلك، تمج هذا المشروع أسئلة وأجوبة أخرى منتقلة (لا تتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية) في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك، اعتمد المجلس هذه الفرصة لتوحيد كافة الإرشادات الموجهة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في مكان واحد، من خلال تمج الأسئلة والأجوبة التي تتعلق بالتحول في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١.

استنتاج ٧٨ طالب البعض في رددهم على مسودة العرض ١ من المجلس توضيح ما سيحدث إذا انطوت محاسبة التحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة على علاقات تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويمكن رؤية تلك المشكلة بوضوح أكثر بالنسبة لتحوط مركز مالي صافي (تحوط كبير). فإذا كان ينبغي على منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تستخدم محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير لتحوط مركز مالي صافي، فإن هذا ينطوي على أحد الأمرين التاليين:

(أ) الاعتراف بالمبلغ المدينة والدائنة الموزعة التي ليست أصول أو إلتزامات (حالة تحوط بالقائمة العادلة)؛ أو

(ب) تأجيل الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية عندما يكون هناك، في أحسن الأحوال، رابطة ضعيفة بين ذي صلة يحدد متى يجب نقلها إلى بيان الدخل (حالة تحوط تدفق نقدي).

استنتاج ٧٩ حيث أن كل من هذه المعالجتين يضمن من ملاءمة وموثوقية البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فقد قرر المجلس أنه لا يجب على المنشأة تطبيق محاسبة التحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار على تحوط مركز مالي صافي غير مؤهل كبند محوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن المجلس استنتج أنه من المعقول (وبالإلزام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢٣) السماح لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصف بند فردي كبند محوط في المركز المالي الصافي، بشرط أن تقوم بذلك في موعد أقصاه تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للحلولولة دون الوصف الانتقائي. ولأسباب مماثلة، منع المجلس محاسبة التحوط في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب ذلك المعيار لأي علاقة تحوط من نوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

استنتاج ٨٠ اقترح البعض في رددهم على مسودة العرض ١ أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ لا تستطيع أن تلي المعايير التوثيق والفعالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١) كقانون الثاني ٢٠٠٤ للعديد من المنشآت). وطلب البعض إعفاء معين من هذه المعايير حتى بداية آخر فترة تنظيمها لبيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١) كقانون الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت). لكن المجلس لم يضع إعفاء في هذا المجال للأسباب التالية:

(أ) إن الهدف الرئيسي للمجلس هو تقليدية المقارنة في البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لمتشاة تنبئ هذه المعايير للمرة الأولى، وبين المنشآت المختلفة التي تنبئ هذه المعايير للمرة الأولى وترغب في تبنيها في نفس الوقت (الفقرة "إستنتاج ٢٠").

(ب) إن استمرار ممارسات محاسبية للتحوط بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة يمكن أن يسمح بعدم الاعتراف بالمشقات، أو الاعتراف بالمبالغ المدينية والدائنة المؤجلة التي ليست أصولاً وإلتزامات.

(ج) إن المثال المرجعي الذي اتخذته المجلس لحالات تقييم للتكلفة - المنفعة يتمثل في منشأة خططت للتحوط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقادرة على جمع المعلومات اللازمة في تاريخ التحوط إلى هذه المعايير، أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير جداً (الفقرة "إستنتاج ٢٧"). ويجب عدم "مكافأة" المنشآت بامتيازات إذا أخفت في التخطيط للتحوط، كما لا يجب أن يُسمح بأن يؤدي هذا الإخفاق إلى الإضعاف من نزاهة ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وينبغي على المنشآت التي تتحول إلى تطبيق هذه المعايير في العام ٢٠٠٥ أن تبدأ تنفيذ أنظمة محاسبية للتحوط مع بداية العام ٢٠٠٤. ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر ذلك جدولاً زمنياً يمثل تحدياً لكنه قابل للتحقيق. والمنشآت التي تحضر للتحوط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٤ يجب أن تكون قد أفركت مسبقاً المتطلبات الضمنية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقررت مسودة عرض التصيغات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، المنشورة في حزيران ٢٠٠٢، إجراء تغييرات قليلة جداً في هذا المجال، لذا فإن التحوط المتأخر غير مبرر لهذه المنشآت أيضاً.

الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع

إستنتاج ٨١ يقتضي التطبيق بآثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع من المنشأة التي تنبئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى الاعتراف بتغييرات القيمة العادلة المترتبة في بند منفصل من حقوق الملكية في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذا المعيار، ونقل تغييرات القيمة العادلة تلك إلى بيان الدخل عند التصرف اللاحق بالأصل أو انخفاض قيمته. ويمكن أن يبيع هذا الأمر، على سبيل المثال، التصنيف الانتقالي للأصول ذات الأرباح المترتبة على أنها متوفرة برسم البيع (مع عمليات نقل لاحقة إلى بيان الدخل عند التصرف) والأصول ذات الخسائر المترتبة على أنها محتفظ بها لغرض التجارة (بدون عمليات نقل عند التصرف).

إستنتاج ٨٢ لك معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الاقتراح الوارد في مسودة عرض حزيران ٢٠٠٢، الذي يفيد بمنح المنشأة التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خياراً لوصف أي أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عندما تطبق لأول مرة التحسينات المقترحة. وعلى الرغم من أن هذا المطلوب يمكن أن يزيد مخاطر التصنيف الانتقالي من قبل المنشآت التي تنبئ المعايير الدولية للمرة الأولى والذي نوقش في الفقرة السابقة، لاحظ المجلس أنه باستطاعة المنشأة تحقيق نتيجة معادلة من خلال التصرف الانتقالي في بعض الأصول قبل تاريخ التحوط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه يجب معاملة المنشآت التي تنبئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بنفس الطريقة التي تعامل بها المنشآت التي طبقت مسبقاً هذه المعايير من خلال طلب التطبيق بآثر رجعي.

إستنتاج ٨٣ علق البعض في ردهم على مسودة العرض ١ أن تكلفة تحديد المبلغ الذي يجب تضمينه في بند منفصل من حقوق الملكية يفوق المنافع. غير أن المجلس أشار بأن هذه التكاليف ستكون في حدها الأدنى إذا قلمت منشأة تنبئ المعايير الدولية للمرة الأولى بتسجيل الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بمسعر للتكلفة، أو بمسعر للتكلفة أو القيمة السوقية، أيهما أقل. وقد تكون هذه التكاليف أكثر أهمية إذا قلمت بتسجيلها بالقيمة العادلة، لكن في تلك الحالة، يمكنها أيضاً تصنيف الأصول على أنها أصول محتفظ بها لغرض المتاجرة. لذلك لم يقم المجلس بإجراء تغييرات على مقترح مسودة العرض ١ الذي يفيد أنه يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بآثر رجعي على الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع.

إستنتاج ٨٤ تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في الأصل التطبيق بآثر رجعي لمتطلبات الاعتراف بمكسب أو خسارة "اليوم الأول" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٧٦، وبعد

صدر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل آثار المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بآثر رجعي
مستخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية وسيكون تنفيذه صعباً
ومكلفاً وقد يتطلب بقرائنات شخصية بشأن ما الذي تمت ملاحظته وما الذي لم يتم ملاحظته،
وباستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة أ ٧٦ والفقرة أ ١٧٦ بنية طريقة من الطرق التالية:

- (أ) بآثر رجعي؛ أو
(ب) بآثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو
(ج) بآثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

التقديرات

إستنتاج ٨٤ سيكون على المنشأة إجراء تقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ
التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تشير الأحداث التي تقع بين ذلك
التاريخ وتاريخ الإبلاغ عن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية إلى الحاجة إلى تغيير تلك التقديرات. ويمكن أن تصنف بعض تلك الأحداث كأحداث تؤدي
إلى تعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. لكن إذا
أجرت المنشأة تلك التقديرات على أساس منسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستنتج
المجلس أن الاعتراف بمراجعة تلك التقديرات كدخل أو مصروف في الفترة التي أجرت فيها المنشأة
لمراجعة، وليس في إعداد الميزانية العمومية الإقتطعية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
يقدم عوناً كبيراً للمستخدمين- ويكون أكثر انسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات
المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" (الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار).

العرض والإفصاح

المعلومات المقارنة

إستنتاج ٨٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" أن تصحح المنشأة عن المعلومات
المقارنة (بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) للفترة السابقة. واقترح البعض أنه يجب
على منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى أن تصحح عن المعلومات المقارنة لأكثر من فترة
سابقة. وبالنسبة للمنشآت التي طبقت مسبقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون
للمستخدمين عادة إمكانية الوصول إلى البيانات المالية المعدة على أساس مقارن لعدة سنوات.
غير أن الحال يختلف بالنسبة لمنشآت تبني هذه المعايير للمرة الأولى.

إستنتاج ٨٦ ورغم ذلك، لم يتطلب المجلس من منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات
مقارنة أكثر مما يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ١، لأن مثل ذلك المتطلب يفرض تكاليف من
نسبة المنافع على المستخدمين، ويزيد من مخاطر حاجة المعين المحتمل لعمل افتراضات
عشوائية في تطبيق الفهم التحليلي.

إستنتاج ٨٧ اقترحت مسودة العرض ١ أنه إذا تضمنت البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فيجب أن تلتزم المعلومات المقارنة
الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولاحظ بعض المجاوبين على مسودة العرض ١
أن بعض الهيئات التنظيمية تطلب من المنشآت إعداد معلومات مقارنة لأكثر من سنتين، وقد
ناقشوا ما يلي:

- (أ) إن متطلب إعادة عرض معلومات مقارنة لمدة سنتين يفرض تكاليف زائدة ويؤدي إلى
عمليات إعادة عرض عشوائية يمكن أن تكون متحيزة من خلال الفهم التحليلي.
(ب) دراسة تبني المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥، وطلب الهيئات
التنظيمية منها تقديم معلومات مقارنة لمدة سنتين. ويكون تاريخ تحولها إلى المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٣- يسبق بـ ستة أشهر نشر هذا
المعيار والمعايير الناجمة عن مشروع التصنيفات. ويمكن أن يتعارض هذا مع تأكيد
المجلس الولد في الفترة "إستنتاج ٢٧" أعلاه، الذي يفيد أنه بإمكان معظم المعين جمع

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ أسس الاستنتاجات

معظم المعلومات التي يحتاجونها لميزانيتهن العمومية الإئتمانية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير أو بعد ذلك التاريخ بوقت قصير.

استنتاج ٨٨ واستجابة لهذه الملاحظات، ألغى المجلس هذا الاقتراح. وعرضاً عن ذلك، إذا اختارت منشأة تبني المعايير الدولية للمرة الأولى تقديم معلومات مقارنة لأكثر من سنة واحدة، فلا حاجة أن تلتزم المعلومات المقارنة الإضافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

- (أ) تسمية معلومات مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بشكل رئيسي بأنه لم يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ب) الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي تجعلها تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار).

استنتاج ٨٩ اقترح البعض في رددهم على مسودة العرض ١ بأن إعداد المعلومات المقارنة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشأن الأدوات المالية سيكون أمراً مرهقاً. واقترحوا أن يكون مقبور المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأثر مستقبلي من بداية سنة بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (مثلاً ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ للعديد من المنشآت التي تبني المعايير الدولية للمرة الأولى). ولاحظوا أن الشركات الأمريكية لم يطلب منها إعادة عرض المعلومات المقارنة لدى استحداث بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة ونشطة التحوط". لكن نظراً إلى تأكيد المجلس على قابلية المقارنة ضمن البيانات المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة "استنتاج ٦٠") واقتراض للتخطيط في الوقت المناسب (الفقرة "استنتاج ٢٧")، لم يضع المجلس إعفاءً عاماً في هذا المجال.

استنتاج ٨٩ وعلى الرغم من ذلك، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ اللذين تمت مراجعتهما لم يصدرا حتى كانون الأول ٢٠٠٣. وإضافة إلى ذلك، كان من آثار قرار المجلس إعادة تعريض مقترحاته لمحفظة تحولات مخاطر سعر الفائدة عدم صياغة بعض المتطلبات بشكلها النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وقد أبدى المجلس تعاطفاً مع المخاوف المتمثلة في أن لا تتمكن المنشآت التي سيطلب منها الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥ من التحول في الوقت المناسب إلى هذه المعايير لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لن يصدر بالشكل النهائي حتى بداية عام ٢٠٠٤. وبناء على ذلك، قرر المجلس إعفاء المنشآت التي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ من إعداد معلومات مقارنة تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما تم تعديلها عام ٢٠٠٣، في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. إن الإصلاحات الواردة في الفقرة ١٣٦ تطلع المستخدمين على عدم كفاية خاصية قابلية المقارنة.

الملخصات التاريخية

استنتاج ٩٠ تختار بعض المنشآت، أو يتطلب منها، أن تعرض في بياناتها المالية ملخصات تاريخية لبيانات مختارة تغطي فترات تسبق الفترة الأولى التي تعرض لها معلومات مقارنة كاملة. وناقش البعض إنه يجب على المنشأة عرض هذه المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لضمان قابلية المقارنة عبر الوقت. غير أن المجلس استنتج أن مثل هذا المتطلب يفرض تكاليف من نسبة المنافع على المستخدمين. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية اللازمة لجعل الملخصات التاريخية الواردة في البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٧ من هذا المعيار). ولا تدرج الملخصات التاريخية المنشورة خارج إطار البيانات المالية أو التقارير المالية المرحلية ضمن نطاق هذا المعيار.

تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٩١ يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واستنتج المجلس أن مثل هذه الإفصاحات أساسية في البيانات المالية (السوية) الأولى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك في التقارير المالية المرحلية (إن وجدت)، لأنها تساعد المستخدمين على فهم أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومدلولاته الضمنية وكيف أنهم بحاجة إلى تغيير نماذجهم التحليلية للاستفادة المثلى من المعلومات المقدمة باستخدام هذه المعايير. وترتبط الإفصاحات المطلوبة بكلاً ما يلي:

(أ) آخر المعلومات الحديثة المنشورة بموجب معايير المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكي يكون لدى المستخدمين أحدث المعلومات؛ و

(ب) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا محور مهم لاهتمام المستخدمين والمدينين والمنفقين لأن الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي نقطة البداية للمحاسبة بموجب هذه المعايير.

استنتاج ٩٢ تقتضي الفقرة ٣٩ (أ) و(ب) من هذا المعيار إجراء مطابقات حقوق الملكية والربح أو الخسارة. واستنتج المجلس أن المستخدمين يجدون أنه من المفيد أيضاً أن يكون لديهم معلومات حول التعديلات الأخرى التي تؤثر على الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها لا تظهر في هذه المطابقات. ولأن المطابقة يمكن أن تكون كبيرة الحجم، يقتضي هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات المرددة حول هذه التعديلات، وكذلك التعديلات على بيان التدفق النقدي (الفرقة ٤٠ من هذا المعيار).

استنتاج ٩٣ تنص الفقرة ٤١ من هذا المعيار على وجوب أن تميز المطابقات بين التغيرات في سياسات المحاسبة وتصحيح الأخطاء. وناقش بعض المجاوبين على مسودة العرض ١ أن الإنزاح بهذا المتطلب يمكن أن يكون أمراً صعباً أو مكلفاً. غير أن المجلس استنتج أن كلا العنصرين مهم وأنه يجب الإفصاح عنهما لأن:

(أ) المعلومات حول التغيرات في سياسات المحاسبة تساعد في تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) المعلومات حول الأخطاء تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات المالية. وزيادة على ذلك، فإن الإخفاق في الإفصاح عن أثر الأخطاء الهامة ستحول دون محاسبة ومساءلة الإدارة عن الموارد الموكلة لها (الإطار، الفقرة ١٤).

استنتاج ٩٤ بالنسبة لخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) المعترف بها في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقتضي الفقرة ٣٩ (ج) من هذا المعيار الإفصاحات التي قد يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" لو تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة (والقيود العاكسة) تلك خلال الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن أساس هذا المتطلب هو وجود عدم موضوعية حول خسائر انخفاض القيمة. ويوفر هذا الإفصاح شفافية حول خسائر انخفاض القيمة المعترف بها عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويمكن أن تلقى هذه الخسائر خلافاً لذلك إهتمام أقل مما لاقته خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفترات الأولى أو اللاحقة.

استنتاج ٩٥ تقتضي الفقرة ٤٤ من هذا المعيار الإفصاحات حول استخدام القيمة العادلة كتكلفة مقدرة. وبالرغم من أن التعديل الناشئ من استخدام هذا الإعفاء يظهر في المطابقات التي تمت مناقشتها أعلاه، فإن هذا الإفصاح الأكثر تحديداً يبرزها بشكل أوضح. وعلاوة على ذلك، يختلف هذا الإعفاء عن الإعفاءات الأخرى التي يمكن أن تنطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات (إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة أو قياس القيمة العادلة وفق الأحداث). والإعفاءات

الأخير لن لا يؤيدان إلى إعادة عرض عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأنهما ينطبقان فقط إذا تم استخدام القيلس مميّقا في البيانات المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

التقارير المالية المرحلية

إستنتاج ٩٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إعداد التقارير المالية المرحلية على أن الهدف من التقرير المالي المرحلي هو تحديث المجموعة الأخيرة للكلمة من البيانات المالية السنوية (الفقرة ٦). وبناء على ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ بإصلاحاً أقل في البيانات المالية المرحلية مما تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيانات المالية السنوية. غير أن التقرير المالي المرحلي للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ هو أقل عونا للمستخدمين إذا تم إعداد البيانات المالية السنوية الأخيرة للمنشأة باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة، عما يكون عليه الأمر لو تم إعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، استنتج المجلس أن التقرير المالي المرحلي الأول لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يجب أن يتضمن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم كيف أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأرقام السنوية المبلغ عنها وكذلك الأرقام المرحلية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦ من هذا المعيار).

إستنتاج ٩٧ [تم حذفه]

المحتويات

إرشادات تنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

المقدمة	التقارير
معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية	تنفيذ ١
معيار المحاسبة الدولي ١٢ تصرف النقل	تنفيذ ٢ - ٤
معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصنوع والمعدات	تنفيذ ٥ - ٦
معيار المحاسبة الدولي ١٧ عقود الإيجار	تنفيذ ٧ - ١٣
معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيراد	تنفيذ ١٤ - ١٦
معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين	تنفيذ ١٧
معيار المحاسبة الدولي ٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	تنفيذ ١٨ - ٢١
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ برنامج الأعمال	تنفيذ ٢١
معيار المحاسبة الدولي ٢٣ تكاليف الاقتراض	تنفيذ ٢٢
معيار المحاسبة الدولي ٢٧ التبعات المالية الموحدة والمنفصلة	تنفيذ ٢٣ - ٢٥
معيار المحاسبة الدولي ٢٩ التقرير المالي في الإفصاحات ذات التضخم المرتفع	تنفيذ ٢٦ - ٣١
معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصول المالية: الإفصاح والمرض	تنفيذ ٣٢ - ٣٤
معيار المحاسبة الدولي ٣٤ التقارير المالية المرحلية	تنفيذ ٣٥ - ٣٨
معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تخفيض قيمة الأصول ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	تنفيذ ٣٩ - ٤٣
معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة	تنفيذ ٤٤ - ٥١
معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصول المالية: الإعراف والقياس	تنفيذ ٥٢ - ٦٠ ب
الإعتراف	تنفيذ ٥٣ - ٥٤
المشتقات الضمنية	تنفيذ ٥٥
القياس	تنفيذ ٥٦ - ٥٨
التعديلات الانتقالية	تنفيذ ٥٨ - ٥٩
محاسبة التحوط	تنفيذ ٦٠ - ٦٠ ب
معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الاستثمارات العقارية	تنفيذ ٦١ - ٦٢
تفسير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	تنفيذ ٦٣
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ النفع على أساس الأسهم	تنفيذ ٦٤ - ٦٥
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ برنامج الأعمال	تنفيذ ٦٦
تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	
تفسير لجنة معايير التقارير الدولية ١	تطبيق ٧٠١ - ٧٠٣
تفسير لجنة معايير التقارير الدولية ٤	تطبيق ٧٠٤ - ٧٠٥

قائمة الأمثلة

١	التقديرات	تنفيذ ٣
٢	إدماج الأعمال	تنفيذ ٢٢
٣	إدماج الأعمال - مخصص إعادة الهيكلة	تنفيذ ٢٢
٤	إدماج الأعمال - الأصول غير الملموسة	تنفيذ ٢٢
٥	إدماج الأعمال - الشهرة المقطعة من حقوق الملكية ومعمللة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة	تنفيذ ٢٢
٦	إدماج الأعمال - الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٧	إدماج الأعمال - الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	تنفيذ ٢٢
٨	تبني الشركة الأم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيتها من الشركة التابعة	تنفيذ ٢٩
٩	تبني الشركة التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل تبنيتها من الشركة الأم	تنفيذ ٢٩
١٠	إعداد التقارير المالية المرحلية	تنفيذ ٣٨
١١	تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر	تنفيذ ٦٣

إرشادات تنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى^١

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، لكنها ليس جزء منه.

المقدمة

تنفيذ ١ إن إرشادات التنفيذ هذه:

(أ) تفسر كيفية تفاعل متطلبات هذا المعيار مع متطلبات بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى (الفقرات تنفيذ ٢-٦٢ وتنفيذ ٦٤ و ٦٥). ويتناول هذا التفسير تلك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي من المحتمل أن تطوي على أسئلة تخص المنشآت التي تبني هذه المعايير للمرة الأولى.

(ب) تتضمن مثالا توضيحيا لبيان كيف يمكن لمنشأة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أن تفصح كيف أثر التحول إلى هذه المعايير على مركزها وأدائها المالي وتحققاتها النقدية المبلغ عنها، كما تقتضي الفقرات ٣٩ (أ) و (ب)، والفقرتان ٤٠ و ٤١ من هذا المعيار (الفقرة تنفيذ ٦٣).

معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية^٢

تنفيذ ٢ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٠، باستثناء ما تم وصفه في الفقرة تنفيذ ٣، في تحديد ما إذا:

(أ) تعكس ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثا حصل بعد تاريخ التحول إلى هذه المعايير؛ و

(ب) تعكس مبالغ الميزانية العمومية المقارنة في بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حدثا حصل بعد نهاية تلك الفترة المقارنة.

تنفيذ ٣ تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء بعض التعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ عندما تتحدد منشأة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ما إذا كانت التغييرات في التقديرات هي أحداث تؤدي أو لا تؤدي إلى تعديل في تاريخ التحول إلى هذه المعايير (أو، حيثما يكون قابل للتطبيق، نهاية الفترة المقارنة). وتوضح الحالتين ١ و ٢ أدناه تلك التعديلات. وفي الحالة ٣ أدناه، لا تقتضي الفقرات ٣١-٣٤ من هذا المعيار إجراء تعديلات على المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

(أ) الحالة ١- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستخدام سياسة محاسبية تتسجم مع هذه المعايير. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي استخدمت في ذلك التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك التقديرات كانت خاطئة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، والتعديلات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). وتبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث الفترة التي تتف فيها التعديلات، وليس كأحداث تؤدي إلى تعديل ناتجة عن استلام مزيدا من الأدلة حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الحالة ٢- اقتضت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، غير أن المنشأة أجرت تلك التقديرات باستخدام سياسات محاسبية غير منسجمة مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون التقديرات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات المطلوبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لذلك التاريخ (ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك التقديرات كانت خاطئة)، بعد التعديل لإستيعاب الاختلاف في السياسات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ إرشادات التنفيذ

المحاسبية. وتعكس الميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تلك التعديلات لإستيعاب الاختلاف في السياسات المحاسبية. وكما في الحقة ١، تبلغ المنشأة عن التعديلات اللاحقة على تلك التقديرات كأحداث لفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

على سبيل المثال، يمكن أن تكون مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قد لقتضت من منشأة معينة أن تعترف وتقيس المخصصات على أساس منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، باستثناء أن القياس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كان على أساس غير منصوص. وفي هذا المثال، تستخدم المنشأة التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة كمخالات عند إجراء القياس المنصوص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ج) الحالة ٣- لم تقتضي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة تقديرات بنود مماثلة لتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتعكس التقديرات بموجب هذه المعايير لذلك التاريخ الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ. وبالتحديد، تعكس تقديرات أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار الصرف الأجنبي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحوال السوق في ذلك التاريخ. وينسجم هذا مع التمييز الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٠ بين الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تؤدي إلى تعديل وتلك التي لا تؤدي إلى تعديل.

مثال ١: التقديرات

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "أ" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، وتتضمن معلومات مقارنة لسنة واحدة. وفي بياناتها المالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة لتاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤، قامت المنشأة "أ" بما يلي:

- (أ) أجرت تقديرات للمصاريف والمخصصات المستحقة في تلك التواريخ؛
- (ب) محاسبة خطة تقاعد الموظفين ذات منافع محددة على أساس نقدي؛ و
- (ج) لم تعترف بمخصص معين لقضية محكمة ناتج عن أحداث حصلت في ليلول ٢٠٠٤. وعندما انتهت قضية المحكمة في ٣٠ حزيران ٢٠٠٥، كان على المنشأة "أ" أن تدفع ١,٠٠٠. وقد دفعت هذا المبلغ في ١٠ تموز ٢٠٠٥.

عند إعداد بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تستنتج المنشأة "أ" أن تقديراتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ قد أجريت على أساس منسجم مع سياساتها المحاسبية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أنه قد تبين أن بعض الإستحقاقات والمخصصات مبالغ في تقديرها والبعض الآخر أقل مما يجب، إلا أن المنشأة "أ" تستنتج أن تقديراتها كانت معقولة وأنه لم يحدث بالتالي أي خطأ. ونتيجة لذلك، فإن محاسبة تلك التقديرات تنطوي على التعديل الروتيني للتقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

يتبع الصفحة السابقة
مثال ١: التقديرات

تطبيق المتطلبات

عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، وفي ميزانيتها العمومية المقارنة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، فإن المنشأة ٢:

(أ) لا تقوم بتعديل التقديرات السابقة للمصاريف والمخصصات المستحقة؛ و

(ب) تجري تقديرات (على شكل افتراضات إكوتورية) ضرورية لحاسبة خطة التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين". ولا تعكس الإفتراضات الإكوتورية للمنشأة ٢ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ الظروف التي برزت بعد تلك للتواريخ. على سبيل المثال:

(١) تعكس معدلات الخصم للمنشأة ٢ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول

٢٠٠٤ لخطة التقاعد والمخصصات أحوال السوق في تلك التواريخ؛ و

(٢) لا تعكس الإفتراضات الإكوتورية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤

بشأن معدلات دوران الموظفين الظروف التي نشأت بعد تلك التواريخ- مثل الزيادة الكبيرة في معدلات حركة الموظفين المقررة نتيجة لتقليص خطة التقاعد في عام ٢٠٠٥.

تعتمد معالجة قضية المحكمة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ على السبب الذي من أجله لم تعترف المنشأة ٢ بمخصص ما بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ذلك التاريخ.

الإفتراض ١- كانت مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ **المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة**. واستنتجت المنشأة ٢ أنه لم يتم تلبية معايير الإعراف. في هذه الحالة، تكون افتراضات المنشأة ٢ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع افتراضاتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وعليه، لا تعترف المنشأة ٢ بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

الإفتراض ٢- لم تكن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧. لذلك، تعد المنشأة ٢ تقديرات بموجب ذلك المعيار. وتحدد المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ما إذا كان هناك إلتزام قائم في تاريخ الميزانية العمومية عن طريق الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بما في ذلك أية أدلة إضافية تزودها لأحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. وعلى نحو مماثل، يعتبر قرار قضية المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"، حدث يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية، إذا لكان أنه كان لدى المنشأة إلتزام حالي في ذلك التاريخ. وفي هذه الحالة، يؤكد قرار قضية المحكمة بأن المنشأة ٢ كان لديها إلتزام معين في أيلول ٢٠٠٤ (عندما وقعت الأحداث التي أدت إلى نشوء قضية المحكمة). وبناء على ذلك، تعترف المنشأة ٢ بمخصص معين في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. وتقر المنشأة ٢ ذلك المخصص بخمس مبلغ ١,٠٠٠ المدفوع في ١٠ تموز ٢٠٠٥ إلى قيمته الحالية، باستخدام محل خصم يلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ ويعكس أحوال السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تنفيذ ٤ لا تتجاوز الفترات ٣١-٣٤ من هذا المعيار المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى التي تسند التصنيفات أو التقييمات إلى الظروف القائمة في تاريخ معين. وتتضمن الأمثلة ما يلي:

- (أ) التمييز بين الإيجارات التمويلية والإيجارات التشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار")؛
- (ب) القبول الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" التي تمنع رسملة النفقات على أصل غير ملموس مولد داخلياً، إذا لم يكن الأصل مؤهلاً للإعتراف به عندما تم تكبد النفقات؛ و
- (ج) التمييز بين الإلتزامات المالية ولوات حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض").

معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

تنفيذ ٥ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٢ على الفروقات المؤقتة بين المبلغ المحمل للأصول والإلتزامات في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والأسس الضريبية المتعلقة بها.

تنفيذ ٦ يعكس قياس الضريبة الحالية والمؤجلة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، معدلات الضريبة وقوانين الضريبة التي تم تطبيقها أو تم تطبيق معظمها مع حلول تاريخ الميزانية العمومية. وتقوم المنشأة بمحاسبة أثر التغييرات في معدلات الضريبة وقوانين الضريبة عندما يتم تطبيق تلك التغييرات أو يتم تطبيق معظمها.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"

تنفيذ ٧ إذا كانت طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تقوم بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإستهلاك بأثر مستقبلي من تاريخ إجرائها ذلك التغيير في التقدير (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار والفقرة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦). إلا أنه قد تختلف طرق ومعدلات الإستهلاك للمنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، في بعض الحالات، عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الضريبة ولا تعكس تقديراً محقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كانت تلك الاختلافات أثر مادي على البيانات المالية، تقوم المنشأة بتعديل الإستهلاك التركمي في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعيار الدولية.

تنفيذ ٨ يمكن أن تختار المنشأة استخدام واحد من المبالغ التالية كتكلفة مقدرة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات:

- (أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛
- (ب) إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الذي يابى المعيار الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار؛ أو
- (ج) القيمة العادلة في تاريخ حدث معين، مثل عملية خصخصة أو اكتتاب عام أولي (الفقرة ١٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٩ يقوم الإستهلاك اللاحق على أساس تلك التكلفة المقدرة، ويبدأ من التاريخ الذي اعتمدت فيه المنشأة قياس القيمة العادلة أو إعادة التقييم.

تنفيذ ١٠ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٦، كسياسة محاسبية تتبعها، لبعض أو كافة أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، فهي تعرض فائض إعادة التقييم المتركم كبند منفصل في حقوق الملكية. ويقوم فائض إعادة التقييم في تاريخ التحول إلى المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية على أسس مقارنة المبلغ المسجل المحمل في ذلك التاريخ مع تكلفته أو تكلفته المقدر، وإذا كانت التكلفة المقدر هي القيمة المعادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقدم المنشأة الإفصاحات التي تتضمنها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ١١ إذا لم تأبى عمليات إعادة التقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الأسس الواردة في الفقرة ١٧ أو ١٩ من هذا المعيار، تقيس المنشأة الأصول التي تم إعادة تقييمها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية بناء على واحد من الأسس التالية:

(أ) التكلفة (أو التكلفة المقدر) مطروحاً منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض قيمة متراكمة بموجب نموذج التكلفة للورد في معيار المحاسبة الدولي ١٦؛

(ب) التكلفة المقدر، كونها القيمة المعادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفترة ١٦ من هذا المعيار)؛ أو

(ج) المبلغ المعاد تقييمه، إذا تبنت المنشأة نموذج إعادة التقييم للورد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ كسياسة محاسبية تنتهجها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في نفس الصنف.

تنفيذ ١٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم بشكل منفصل استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكون تكلفته كبيرة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للبند. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يفرض وحدة قياس للإعتراف بالأصل، أي ما يشكل بند ممتلكات والمصانع ومعدات. لذلك، فإن إصدار حكم معين هو أمر مطلوب في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف الخاصة بالمنشأة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦، الفقرتان ٩ و ٤٣).

تنفيذ ١٣ في بعض الحالات، ينتج عن إنشاء أو تجهيز أصل معين التزام على المنشأة بتفكيك أو إزالة الأصل واستعادة الموقع الذي يوجد عليه الأصل. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة" في الإعتراف بأي مخصص ناتج وقياسه. وتطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ في تحديد المبلغ الناتج المشمول في تكلفة الأصل، قبل الإستهلاك وخسائر انخفاض القيمة. أما البنود الأخرى مثل الإستهلاك، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، خسائر انخفاض القيمة فتسبب فروقات بين المبلغ المحمل للمخصص والمبلغ المشمول في المبلغ المحمل للأصل. في حساب المنشأة للتخفيض على سبيل المثال الإلتزامات بما يتفق مع معيار التقرير ١ "التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والإلتزامات المعادلة"، وعلى أية حال فإن الفقرات ٢٥- من تفسير لجنة معايير التقرير ١ توفر الإعفاء من التعديلات التي تحدث قبل تاريخ الانتقال لمعيار التقرير ٢، وينصح بإستعمال المعالجة البديلة حيث يتم إستعمال الإعفاء. وكمثال يعطى على تبينى تفسير معيار التقرير ١، عند توضيح كيفية إستعمال الإعفاء الفقرات من التنفيذ ٢٠-٢٠٣.

معيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار "

تنفيذ ١٤ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يصنف المستأجر أو المؤجر عقود الإيجار على أنها إيجارات تشغيلية أو إيجارات تمويلية على أسس الظروف القائمة في بداية عقد الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧، الفقرة ١٣). وفي بعض الحالات، يمكن أن يوافق المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار، بطريقة غير تجديد عقد الإيجار، بشكل كان سينتج عنه تصنيفاً مختلفاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، لو كانت البنود المتغيرة نافذة المفعول في بداية عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، تعتبر الاتفاقية المعدلة كما لو أنها إتفاقية جديدة خلال فترتها. إلا أن التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغيرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو للقيمة المتبقية

للممتلكات المؤجرة) أو تعبيرات في الظروف (على سبيل المثال، تخلف المستأجر عن الدفع) لا تؤدي إلى نشوء تصنيف جديد لعقد الإيجار.

تنفيذ ١٥ عندما تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ١٩٩٧، تم إلغاء طريقة استثمار صافي النقد للإعتراف بالدخل التمويلي للمؤجرين. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ١٧ للمؤجرين التمويليين بإلغاء هذه الطريقة مستقبلاً. غير أن الأحكام الانتقالية الواردة في ذلك المعيار لا تنطبق على الميزانية العمومية الانتقالية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار). لذلك، يقيس المؤجر التمويلي الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي في ميزانيته العمومية الانتقالية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية كما لو أن طريقة استثمار صافي النقد لم يسمح بها من قبل.

تنفيذ ١٦ ينطبق التفسير رقم ١٥ *الإجراءات التشغيلية- الحوافز* على بنود عقد الإيجار الذي يبدأ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ. وتطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى التفسير رقم ١٥ على كافة عقود الإيجار، سواء بدلت قبل أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"

تنفيذ ١٧ إذا قبضت المنشأة بمبالغ غير مؤهلة بعد للإعتراف بها كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ (على سبيل المثال، عائدات عملية بيع غير مؤهلة للإعتراف بها)، تعترف المنشأة بالمبالغ المقبوضة كإيراد في ميزانيتها العمومية الانتقالية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وتقيس ذلك الإيراد بالمبلغ المقبوض.

معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"

تنفيذ ١٨ تطبق المنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار المحاسبة الدولي ١٩ في قياس صافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين بموجب خطط منافع محددة، لكن يمكن أن تختار الإعتراف بكافة الأرباح أو الخسائر الإكتوارية المترتبة من بداية الخطة حتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو كانت سياستها المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ تتضمن عدم الإعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية اللاحقة (الفقرة ٢٠ من هذا المعيار). ولا تنطبق الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ على الميزانية العمومية الانتقالية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ١٩ إن الإقتراضات الإكتوارية لمنشأة ما في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون منسجمة مع الإقتراضات الإكتوارية التي توضع لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي بأن تلك الإقتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). ويعتبر تأثير أي تعديلات لاحقة على تلك الإقتراضات هو ربح أو خسارة ككثورية للفترة التي أجرت فيها المنشأة التعديلات.

تنفيذ ٢٠ يمكن أن تحتاج المنشأة لإجراء إقتراضات ككثورية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تكن ضرورية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ولا تعكس مثل هذه الإقتراضات الإكتوارية الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتحديد، تعكس معدلات الخصم والقيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ التحول إلى تلك المعايير أحوال السوق في ذلك التاريخ. وعلى نحو مماثل، فإن الإقتراضات الإكتوارية للمنشأة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن معدلات دوران الموظفين المستقبلي لا تعكس الزيادة الكبيرة في معدلات دوران الموظفين المقررة نتيجة تقليص خطة التقاعد الذي حصل بعد تاريخ التحول إلى تلك المعايير (الفقرة ٣٢ من هذا المعيار).

تنفيذ ٢١ وفي حالات عديدة، ستعكس البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب دوران المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عمليات قياس إلتزامات منافع الموظفين في ثلاثة تواريخ: تاريخ الإبلاغ، وتاريخ

الميزانية العمومية المقارنة، وتاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويشجع معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنشأة على إشراك خبير إكتواري مؤهل لقياس كافة الإلتزامات المنافع المادية ما بعد التوظيف. ولتقليل التكاليف، يمكن أن تطلب المنشأة خبير إكتواري مؤهل لتنفيذ تقييم إكتواري تفصيلي في واحد أو اثنين من هذين التاريخ وتسجيل التقييم (عمليات التقييم) في تاريخ أجل أو سابق عن التاريخ (التاريخ) الأخرى. ويعكس أي تسجيل بتاريخ أجل أو سابق أية معاملات مادية ولحداثة مادية أخرى (بما في ذلك التغييرات في أسعار السوق وأسعار القفظة) بين تلك التواريخ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، الفقرة ٥٧).

معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

تنفيذ ٢١ يمكن أن تكون المنشأة قد عاملت، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لشهرة الناتجة عن شراء عملية أجنبية وفيه تحويلات للقيمة العادلة على المبالغ المحملة للأصول والإلتزامات ناشئة عن شراء تلك العملية الأجنبية كأصول وإلتزامات للمنشأة بدلاً من معاملتها كأصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. وإذا كان الحال كذلك، يسمح للمنشأة بالتطبيق المستقبلي لمتطلبات الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على كافة عمليات الإدماج بالشراء التي تحصل بعد تاريخ التحول إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

تنفيذ ٢٢ توضح الأمثلة التالية أثر الملحق "ب" من هذا المعيار، بافتراض أن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تستخدم الإعفاء.

مثال ٢: إندماج الأعمال

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "ب" حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تاريخ يلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قامت المنشأة "ب" بشراء ١٠٠% من الشركة التابعة "ج". كما قامت المنشأة "ب" بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بما يلي:

- (أ) تصنيف عملية إندماج الأعمال على أنها عملية إندماج بالشراء من قبل المنشأة "ب".
- (ب) قياس الأصول المشتركة والإلتزامات المضمونة بالمبالغ التالية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية):
 - (١) الأصول القابلة للتحديد مطروحة منها الإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إندماج الأعمال: ٢٠٠ (بأساس ضريبي ١٥٠ ومعدل ضريبة مطبقة بنسبة ٣٠%).
 - (٢) إلتزام التقاعد (حيث تكون القيمة الحالية للإلتزام المنفعة المحددة المقاس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" تساوي ١٢٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة تساوي ١٠٠): صفر (لأن المنشأة "ب" استخدمت طريقة لتدقيق المحاسبة المتعلقة بدفع المصاريف عند تكديدها للمعاشات التقاعدية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بها). والأساس الضريبي للإلتزام التقاعد يساوي صفر أيضاً.
 - (٣) الشهرة: ١٨٠.
- (ج) لم تعترف، في تاريخ الإدماج بالشراء، بالضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة المرتبطة بالأصول القابلة للتحديد المشتركة والإلتزامات المضمونة.

* كما هو معدل في عام ٢٠٠٣.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٢: إدماج الأعمال

تطبيق المتطلبات

تقوم المنشأة "ب" بما يلي في ميزانيتها الإقتصادية العمومية (الموحدة) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) تصنيف عملية إدماج الأعمال على أنها عملية إدماج بالشراء من قبل المنشأة "ب" حتى لو كانت عملية إدماج الأعمال قد وصفت بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ كعملية إدماج بالشراء عكسية من قبل الشركة التابعة "ج" (الفقرة ب٢(أ) من هذا المعيار).

(ب) عدم تعديل الإطفاء المتراكم للشهرة. وتختبر المنشأة "ب" الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" وتتعرف بآلية خسارة انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يكن هناك انخفاض في القيمة، يبقى المبلغ المسجل للشهرة يسوي ١٨٠ (الفقرة ب٢(ز)).

(ج) بالنسبة لصالفي الأصول القابلة للتحديد المشتراة التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياسها على أساس التكلفة بعد تاريخ عملية إدماج الأعمال، معاملة مبلغها المحصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المابقة مباشرة بعد إدماج الأعمال على أنها تكلفتها المقدرة في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ)).

(د) عدم إعادة عرض الاستهلاك والإطفاء المتراكين لصالفي الأصول القابلة للتحديد في البند (ج)، ما لم ينتج عن طرق ومعدلات الاستهلاك بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مبالغ تختلف مادياً عن تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبينها فقط لأغراض الضريبة، ولا تمكن تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وإذا لم يتم إعادة العرض، فإن المبلغ المحلل لتلك الأصول في الميزانية العمومية الإقتصادية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يسوي مبلغها المحصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (٢٠٠) (الفقرة تنفيذ ٧).

(هـ) إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصول القابلة للتحديد، اختبار تلك الأصول لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(و) الاعتراف بالتزام للتقاعد وقياسه بالقيمة الحالية للتزام المنفعة المحددة (١٣٠) مطروحاً منه القيمة المائلة لأصول الخطة (١٠٠)، بإعطاء قيمة محملة تساوي (٣٠)، ومبلغ مدين مقابل (٣٠) للأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢(د)). لكن إذا تبنت الشركة التابعة "ج" مبيعا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترة مبكرة، تقيم المنشأة "ب" التزام التقاعد بنفس المبلغ الوارد في البيانات المالية للشركة التابعة "ج" (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار والمثال ٩).

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٢: إتمام الأعمال

- (ز) الاعتراف بصافي التزام ضريبية مؤجلة بقيمة ٦ (٢٠% من ٣٠%) ناشئ عما يلي:
- (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بقيمة ٥٠ (٢٠٠ مطروحا منه ١٥٠) المرتبط بالأسول القليلة للتحديد المثناة والإلتزامات المضمونة غير المتعلقة بالتقاعد، مطروحا منه
- (٢) الفرق المؤقت القابل للإقطاع بقيمة ٣٠ (٣٠ مطروحا منه صفر) المرتبط بالتزام التقاعد.
- تتعرف المنشأة بالزيادة الناتجة في التزام الضريبة المؤجلة على أنها لقطاع من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب ٢ (ك) من هذا المعيار). إذا نشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة من الاعتراف الأولي بالشهرة، لا تعترف المنشأة بـ "التزام الضريبة المؤجلة الناتج" (الفقرة ١٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل").

مثال ٣: إتمام الأعمال - مخصص إعادة الهيكلة

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "د" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ يلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتتضمن معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠٣، قلمت المنشأة "د" بشراء ١٠٠% من الشركة التابعة "هـ". واعترفت المنشأة "د"، بموجب ميلانها المحاسبية المقبولة عموما السابقة، بمخصص إعادة هيكلة (غير مخصص) بقيمة ١٠٠ لم يكن مؤهلا للاعتراف به كالتزام قابل للتحديد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وقد أدى الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة هذا إلى زيادة الشهرة بمقدار ١٠٠. في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ تحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قلمت المنشأة "د" بما يلي:

(أ) دفعت تكاليف إعادة هيكلة بقيمة ٦٠؛ و

(ب) قدرت أنها ستدفع تكاليف إضافية بقيمة ٤٠ في عام ٢٠٠٤، وقررت أن آثار الخصم كانت غير هامة. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ لم تكن تلك التكاليف الإضافية مؤهلة للاعتراف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والإلتزامات والأسول المحتملة".

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "د" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

- (أ) لا تعترف بمخصص إعادة الهيكلة (الفقرة ب ٢ (ج) من هذا المعيار).
- (ب) لا تعدل المبلغ المعين للشهرة. إلا أن المنشأة "د" تختار الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وتعترف بـ "خسائر انخفاض قيمة نتيجة" (الفقرة ب ٢ (ز)).
- (ج) نتيجة لما ورد في البندين (أ) و (ب)، تبلغ عن الأرباح المحتجزة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والتي تكون أعلى بقيمة ٤٠ (قبل ضرائب الدخل، وقبل الاعتراف بـ "خسائر انخفاض القيمة") عما هي عليه في الميزانية العمومية في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة.

مثال ٤: إدماج الأعمال - الأصول غير الملموسة

الخلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة (و) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ إبلاغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥ وتشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط. وفي ١ تموز ٢٠٠١، قامت المنشأة (و) بشراء نسبة ٧٥% من الشركة التابعة (ز). وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، قامت المنشأة (و) بتعيين مبلغ مسجل أولي مقداره ٢٠٠ للأصول غير الملموسة التي لم يكن من المؤهل الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وكان أساس الضريبة للأصول غير الملموسة هو صفر، ما نتج عنه التزام ضريبي مؤجل (بنسبة ٣٠%) مقداره ٦٠.

وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣ (تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، كان المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة هو ١٦٠، والمبلغ المسجل للالتزام الضريبي المؤجل ذو العلاقة هو ٤٨ (٣٠% من ١٦٠).

تطبيقات المتطلبات

ولأن الأصول غير الملموسة غير مؤهلة للاعتراف بها كأصول منفصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تقوم المنشأة (و) بنقلها إلى الشهرة، بالإضافة إلى الالتزام للضريبة المؤجل ذو العلاقة (٤٨) وحصلت الأقلية (الفترة ب ٢ (ط) (١) من هذا المعيار). وتبلغ قيمة حصص الأقلية ذات العلاقة (٢٨) (٢٥% من [١٦٠ - ٤٨ = ١١٢]). وبالتالي، فإن زيادة الشهرة تساوي ٨٤ - الأصول غير الملموسة (١٦٠) مطروحاً منها تزلز الضريبة المؤجل (٤٨) مطروحاً منه حصص الأقلية (٢٨).

وتختبر المنشأة (و) الشهرة فيما يخص انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الأصول* وتعترف بأي خسارة انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الشروط التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفترة ب ٢ (ط) (٣) من هذا المعيار).

مثال ٥: إدماج الأعمال - الشهرة المقطوعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات الصلة

خلفية

قامت المنشأة "ح" بشراء إحدى الشركات التابعة قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقامت المنشأة "ح" بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة بما يلي:

(أ) اعترفت بالشهرة كاستطاع مباشر من حقوق الملكية؛

(ب) اعترفت بأصل غير ملموس للشركة التابعة غير مؤهل للاعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨؛ و

(ج) لم تعترف بأصل غير ملموس للشركة التابعة مؤهل للاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة. ولحققت الشركة التابعة بالأصل في تاريخ شرائه من قبل المنشأة "ح".

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٥: إجماع الأعمال - الشهرة المقطعة من حقوق الملكية ومعاملة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة

تطبيق المتطلبات

إن المنشأة "ح" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) لا تعترف بالشهرة، حيث أنها لم تعترف بالشهرة كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (الفقرة ب٢ (ز) ب٢ (١)).

(ب) لا تعترف بالأصل غير الملموس غير المؤهل للإعتراف به كأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأن المنشأة "ح" قطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن إلغاء هذا الأصل غير الملموس يقلل من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)).

(ج) تعترف بالأصل غير الملموس المؤهل للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كأصل في البيانات المالية للشركة التابعة، بالرغم من أن المبلغ المعين له بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في البيانات المالية الموحدة للمنشأة "ح" كان صفرًا (الفقرة ب٢ (د)). وتتضمن معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توفر قياس موثوق للتكلفة (الفقرات ٤٥-٤٨)، وتقيم المنشأة "ح" الأصل بسعر التكلفة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم وأية خسائر انخفاض قيمة محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولأن المنشأة "ح" قطعت الشهرة من حقوق الملكية بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، فإن الإعتراف بهذا الأصل غير الملموس يزيد من الأرباح المحتجزة (الفقرة ب٢ (ج) (٢)). لكن إذا تمت إضافة هذا الأصل غير الملموس في الشهرة المعترف بها كأصل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تكون المنشأة "ح" قد خفضت المبلغ المحمل لتلك الشهرة وفقاً لذلك (وإذا، حيثما كان قابلاً للتطبيق، عدلت الضريبة المؤجلة وحقوق الأقلية) (الفقرة ب٢ (ز) (١)).

مثال ٦: إجماع الأعمال - الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول الشركة الأم "ي" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وبموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، لم توحد الشركة الأم "ي" شركتها التابعة "ك" التي تشكل استثماراتها فيها ما نسبته ٧٥%، التي قامت بشرائها في عملية إجماع أعمال في ١٥ تموز ٢٠٠١. وفي ١ كانون الثاني ٢٠٠٤:

(أ) تبلغ تكلفة استثمار الشركة الأم "ي" في الشركة التابعة "ك" ١٨٠.

(ب) بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تقيم الشركة التابعة "ك" أصولها بقيمة ٥٠٠. وإلتزاماتها (بما في ذلك الضريبة المؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢) بقيمة ٣٠٠. وعلى هذا الأسس، تكون صافي أصول الشركة التابعة "ك" تساوي ٢٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ٦: إدماج الأصول - الشركة التابعة غير الموحدة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

تطبيق المتطلبات

تدمج لشركة الأم "ي" الشركة التابعة "ك". وتتضمن الميزانية العمومية الموحدة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ما يلي:

(أ) أصول الشركة التابعة "ك" بقيمة ٥٠٠ والتزاماتها بقيمة ٣٠٠؛

(ب) حقوق الأقلية بقيمة ٥٠ (٢٥٪ من [٣٠٠-٥٠٠]؛ و

(ج) الشهرة بقيمة ٣٠ (تكلفة ١٨٠ مطروحا منها ٧٥٪ من [٣٠٠-٥٠٠] (الفقرة ب(ي)). تختبر الشركة الأم "ي" الشهرة لمعرفة احتمالات انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" وتعترف بآلية خسائر انخفاض قيمة ناتجة، على أساس الظروف التي كانت قائمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ب(ز) (٣)).

مثال ٧: إدماج الأصول - الإيجار التمويلي الذي لم يتم رسملته بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة

خلفية

يكون تاريخ تحول شركة الأم "ل" إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وقد اشترت الشركة الأم "ل" الشركة التابعة "م" في ١٥ كانون الثاني ٢٠٠١ ولم تقم برسملة الإيجارات التمويلية للشركة التابعة "م". إذا قامت الشركة التابعة "م" بإعداد بيانات مالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنها تعترف بالإيجار التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تعترف الشركة الأم "ل" في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالإيجارات التمويلي بقيمة ٣٠٠ والأصول المؤجرة بقيمة ٢٥٠، وتقيد ما قيمته ٥٠ على الأرباح المحتجزة (الفقرة ب(د)).

معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض"

تنفذ ٢٣ عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، تتبنى المنشأة سياسة رسملة تكاليف الإقتراض (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ المعالجة البديلة المسموحة) أو عدم رسملتها (معيار المحاسبة الدولي ٢٣ المعالجة التحليلية). وتطبق المنشأة تلك السياسة بشكل مستمر في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى حسب هذا المعيار. لكن إذا وضعت المنشأة تكلفة مقدرة لأصل معين، فلا ترسمل تكاليف الإقتراض المتكبدة قبل تاريخ القبول الذي أدى إلى وضع التكلفة المقدرة.

تنفذ ٢٤ بموجب المعالجة البديلة المسموحة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الإصباح عن الفائدة التي تم رسملتها خلال الفترة. ولا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٢٣ وهذا المعيار الإصباح عن المبلغ المتراكم الذي تم رسملته.

تنفذ ٢٥ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ أحكاماً انتقالية تشجع التطبيق بلز رجعي، لكنه يسمح لمنشأة تتبنى المعالجة البديلة المسموحة أن ترسمل (بأثر مستقبلي) فقط تكاليف الإقتراض المتكبدة تلك بعد تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ الذي يلبي معايير الرسملة. لكن إذا اعتمدت منشأة تتبنى

المعايير الدولية للمرة الأولى المعالجة البديلة المسموحة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣، يقتضي هذا المعيار التطبيق باثر رجعي لتلك المعالجة، حتى للفترات التي تسبق تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"

تنفيذ ٢٦ توحيد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كافة الشركات التابعة التي تسيطر عليها، ما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ خلاف ذلك.

تنفيذ ٢٧ إذا لم توحيد منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى شركة تابعة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة:

(أ) تقيم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في بياناتها المالية الموحدة، أصول والالتزامات الشركة التابعة بنفس المبالغ المحملة كما في البيانات المالية للشركة التابعة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بعد التحديد لاستيعاب إجراءات التوحيد وإثار عملية إدماج الأعمال التي نشرت فيها الشركة التابعة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار). وإذا لم تتبنى الشركة التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية، فإن المبالغ المحملة المذكورة في الجملة السابقة هي تلك التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك البيانات المالية (الفقرة ٢(ب) من هذا المعيار).

(ب) إذا قامت الشركة الأم بشراء الشركة التابعة في عملية إدماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تعترف الشركة الأم بالشهرة، كما هو موضح في المثال ٦.

(ج) وإذا لم تشتري الشركة الأم الشركة التابعة في عملية إدماج أعمال لأنها فُتشت الشركة التابعة، لا تعترف الشركة الأم بالشهرة.

تنفيذ ٢٨ عندما تقوم منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى بتعديل المبالغ المحملة لأصول والالتزامات شركاتها التابعة عند إعداد ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار السابق ذكره يمكن أن يؤثر هذا على حقوق الأقلية والضريبة المؤجلة.

تنفيذ ٢٩ يوضح المثالان ٨ و ٩ الفترتين ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار، اللتين تتناولان الحالات التي تتبنى فيها الشركة الأم وشركاتها التابعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في تواريخ مختلفة.

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

خلفية

تعرض الشركة الأم "ن" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وتقوم شركاتها الأجنبية التابعة "مس"، المملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ن" منذ تأسيسها، بإعداد المعلومات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد الداخلي منذ ذلك التاريخ، لكن لا تعرض الشركة التابعة "مس" بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حتى عام ٢٠٠٧.

تابع الصفحة السابقة

مثال ٨: تبني الشركة الأم للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة التابعة

تطبيق المتطلبات

إذا طبقت الشركة التابعة "ص" الفقرة ٢٤ (أ) من هذا المعيار، فإن المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها تكون نفسها في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المؤرخة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ وفي الميزانية العمومية الموحدة للشركة الأم "ن" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتعتمد على أساس تاريخ تحول للشركة الأم "ن" إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

وكخيار بديل، يمكن للشركة التابعة "ص"، بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من هذا المعيار، قياس جميع أصولها أو إلتزاماتها على أساس تاريخ تحولها إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٦). غير أن حقيقة أن الشركة التابعة "ص" ستصبح جهة تتبنى المعيار الدولي للمرة الأولى عام ٢٠٠٧ لا تغير من المبالغ المحملة لأصولها وإلتزاماتها في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم "ن".

مثال ٩: تبني الشركة التابعة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل تبنيها من الشركة الأم

خلفية

تعرض لشركة الأم "ع" بياناتها المالية الأولى (الموحدة) حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٧. وقد عرضت شركتها الأجنبية التابعة "ف"، للمملوكة بالكامل من قبل الشركة الأم "ع" منذ تأسيسها، بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. وحتى عام ٢٠٠٧، أعنت الشركة التابعة "ف" معلومات لأغراض التوحيد الداخلي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة الخاصة بالشركة الأم "ع".

تطبيق المتطلبات

تكون المبالغ المحملة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة "ف" في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ هي نفسها في كل من الميزانية العمومية الإفتتاحية (الموحدة) للشركة الأم "ع" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية والبيانات المالية للشركة التابعة "ف" (باستثناء التعديلات لإستيعاب إجراءات التوحيد)، وتقوم على أساس تاريخ تحول للشركة التابعة "ف" إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. إن حقيقة أن الشركة الأم "ع" ستصبح جهة تتبنى المعيار الدولي للمرة الأولى في عام ٢٠٠٧ لا تغير من تلك المبالغ المحملة (الفقرة ٢٥ من هذا المعيار).

تنفيذ ٣٠ لا تتجاوز الفترتان ٢٤ و ٢٥ من هذا المعيار المتطلبات التالية:

(أ) تطبيق الملحق ب من هذا المعيار على الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في عملية إنضمام أعمال حصلت قبل تاريخ تحول المنشأة المشتريّة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. غير أن المنشأة المشتريّة تطبق الفقرة ٢٥ على الأصول الجديدة المشتراة والإلتزامات المضمونة من قبل المنشأة المشتراة بعد عملية إنضمام الأعمال تلك، ولا يزال محتفظ بها في تاريخ تحول المنشأة المشتريّة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

(ب) تطبيق ما تبقى من هذا المعيار في قياس كافة الأصول والإلتزامات التي ليس للفترتين ٢٤ و ٢٥ علاقة بها.

(ج) تقديم كافة الإصلاحيات التي يقتضيها هذا المعيار كما في تاريخ تحول المنشأة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣١ تطبق الفقرة ٢٤ من هذا المعيار إذا أصبحت شركة تابعة جهة تتبنى المعيار الدولي للمرة الأولى في فترة لاحقة عن تبنيها من الشركة الأم، على سبيل المثال إذا قامت الشركة التابعة مسبقاً بإعداد حزمة تقارير مالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد لكنها لم تعرض

مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب هذه المعايير. ويمكن أن يكون هذا الأمر ملائماً ليس فقط عندما تلتزم حزمة التقارير المالية بالكامل بمتطلبات الإعراف والقياس الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بل أيضاً عندما يتم تعديلها بشكل رئيسي لمساواة معينة مثل مراجعة أحداث ما بعد الميزانية العمومية والتوزيع المركزي لتكاليف التقاعد. وبالنسبة للإفصاح الذي تكتسبه الفقرة ٤١ من هذا المعيار، لا تعتبر التعديلات التي تتم بشكل رئيسي على حزمة التقارير المالية غير المنشورة تصحيحاً للأخطاء. غير أن الفقرة ٢٤ لا تسمح للشركة التابعة بتجاهل البيانات الخاطئة التي تعتبر غير هامة بالنسبة للبيانات المالية الموحدة لشركتها الأم ولكنها هامة لبياناتها المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإفصاحات ذات التضخم المرتفع"

تنفيذ ٣٢ تلتزم المنشأة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "تأثير التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" عند تحديد العملة المستخدمة في بيئة عملها وعلة العرض. وعندما تقوم المنشأة بإعداد ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على أية فترات كان فيها اقتصاد العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أو عملة العرض عالي التضخم.

تنفيذ ٣٣ يمكن أن تختار المنشأة استعمال القيمة العادلة لبند في الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها تكلفته المقدرة في ذلك التاريخ (الفترة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة فإنها تقدم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار.

تنفيذ ٣٤ إذا اختارت المنشأة استخدام الإغاءات الواردة في الفترات ١٦-١٩ من هذا المعيار، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على الفترات اللاحقة للتاريخ الذي تم فيه تحديد المبلغ المعدل بقيمته أو القيمة العادلة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"

تنفيذ ٣٥ تطبق المنشأة، في ميزانيتها العمومية الافتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من أجل تصنيف الأدوات المالية الصادرة (أو مكونات الأدوات المركبة الصادرة) على أنها إما إلتزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً لجوهر الإنشائية التعاقدية عندما استوفت الأدلة للمرة الأولى معايير الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الفقرتان ١٥ و ٣٠)، دون الأخذ في الاعتبار الأحداث التي حصلت بعد ذلك التاريخ (باستثناء التغييرات على بنود الأدوات المالية).

تنفيذ ٣٦ بالنسبة للأدوات المركبة المتداولة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة المبالغ المحملة للأدوية للمكونات على أسس الظروف القائمة عندما صدرت الأداة (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣٠). وتحدد المنشأة تلك المبالغ المحملة باستخدام نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ نافذة المفعول في تاريخ الإبلاغ عن بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يعد مكون الإلتزام قائماً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلا يجب على منشأة تبتني هذه المعايير للمرة الأولى فصل مكون حق الملكية الأولى. لسلاسة عن الفائدة المتراكمة المستحقة على بند الإلتزام. (الفترة ٢٣ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "التقارير المالية لمرحلة"

تنفيذ ٣٧ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٤ إذا طلب من المنشأة أو اختارت عرض تقرير مالي مرحلي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ووفقاً لذلك، لا يقتضي كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وهذا المعيار أن تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) عرض تقارير مالية مرحلية تلتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٤، أو

(ب) إعداد نسخ جديدة من التقارير المالية المرحلية المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا أعدت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، على المنشأة أن تزيد عرض المعلومات المقارنة المعروضة في ذلك التقرير من أجل أن تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنفيذ ٣٨ تطبق المنشأة هذا المعيار في كل تقرير مالي مرحلي تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويتضمن الفقرة ٤٥ من هذا المعيار بالتحديد أن تصحح المنشأة عن تسويات مختلفة (انظر المثال ١٠).

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

خلفية

يكون للبيانات المالية الأولى للمنشأة "س" حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تاريخ يبلغ في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٥، ويكون تقريرها المالي المرحلي الأول بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ عن الربع المنتهي في ٣١ آذار ٢٠٠٥. وقد أعدت المنشأة "س" بيانات مالية سنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، كما أعدت بيانات ربع سنوية خلال عام ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تشمل المنشأة "س" في كل تقرير مالي مرحلي فصلي لعام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي:

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في نهاية الربع الأول المقارن لعام ٢٠٠٤ مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ؛ و

(ب) أرباحها أو خسائرها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة للربع الأول المقارن لعام ٢٠٠٤ (الحالية والسنة حتى تاريخه) مع أرباحها أو خسائرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى المطابقات التي يقتضيها البنودان (أ) و (ب) والإصحاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٤، يتضمن التقرير المالي المرحلي للمنشأة "س" عن الربع الأول من عام ٢٠٠٥ تسويات تتعلق بما يلي (أو إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تشمل هذه التسويات):

(أ) حقوق ملكيتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة في تاريخ ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ و ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، مع حقوق ملكيتها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك التواريخ؛ و

(ب) خسائرها أو أرباحها لعام ٢٠٠٤ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مع أرباحها أو خسائرها لعام ٢٠٠٤ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١٠: إعداد التقارير المالية المرحلية

إن كل من التسويات المذكورة أعلاه تعطي تفاصيل كافية تمكن المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبين الدخل. كما توضح المنشأة "من" للتعديلات المادية على بيان التدفق النقدي.

وإذا علمت المنشأة "من" عن أخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسويات تصحيح تلك الأخطاء عن التغييرات في السياسات المحاسبية.

وإذا لم تصحح المنشأة "من"، في أحدث بياناتها المالية السنوية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، عن المعلومات الهامة لفهم الفترة المرحلية الحالية، فيجب على تقاريرها المالية المرحلية لعام ٢٠٠٥ أن تصحح عن تلك المعلومات أو تشمل إشارة مرجعية لوثيقة منشورة أخرى تتضمن هذه المعلومات (الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤٦ من هذا المعيار)).

معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧
المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"

تنفيذ ٣٩ تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

(أ) في تحديد ما إذا كان يوجد خسائر انخفاض قيمة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) قياس أية خسائر انخفاض قيمة موجودة في ذلك التاريخ، وعكس أية خسائر انخفاض قيمة لم تعد قائمة في ذلك التاريخ. وتتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الإصلاحات التي كان سيقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لو كانت المنشأة اعترفت بخسائر انخفاض القيمة أو القيود العكسية تلك في الفترة التي تبدأ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٩ ج) من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٠ إن التقديرات المستخدمة في تحديد ما إذا كانت عملية إقرار المنشأة بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وقياس أية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت لنفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (بعد التعديلات لعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلاً موضوعياً بأن تلك التعديلات كانت خاطئة (الفقرتان ٣١ و ٣٢ من هذا المعيار). وتبلغ المنشأة عن أثر أية تعديلات لاحقة على تلك التقديرات على أنه حدث يتطرق بالفترة التي تجري فيها للتعديلات.

تنفيذ ٤١ وعند تقدير ما إذا كان ينبغي عليها الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أو مخصص معين (وفي قياس أية خسارة انخفاض قيمة أو مخصص) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن أن يحتاج المنشأة إلى إجراء تقديرات لذلك التاريخ لم تكن ضرورية بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. إن مثل تلك التقديرات والافتراضات لا تعكس الظروف التي برزت بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣٣ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٢ لا تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على الميزانية العمومية الإقتصادية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عكس خسائر انخفاض القيمة في بعض الحالات. وإذا أظهرت الميزانية العمومية الإقتصادية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية خسائر انخفاض

القيمة، تعترف المنشأة بأي عكس لاحق لخسائر انخفاض القيمة تلك في بيان الدخل (باستثناء عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة معاملة ذلك العكس على أنه إعادة تقييم). وينطبق هذا على كل من خسائر انخفاض القيمة المعترف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للمبلغة وخسائر انخفاض القيمة الإضافية المعترف بها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

تنفيذ ٤٤: إن الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي للإعداد التقارير المالية:

(أ) تستثني كافة الأصول غير الملموسة والبنود غير الملموسة الأخرى التي لا تستوفي معايير الاعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) تشمل كافة الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إنماج أعمال لم يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة المشتربة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، وغير المؤهل للاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية المنفصلة للمنشأة المشتراة (انظر الفقرة ب٢(و) من الملحق ب من هذا المعيار).

تنفيذ ٤٥: تقتضي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة الاعتراف بأصل غير ملموس إذا، فقط إذا:

(أ) من المحتمل أن تتدفق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية تنسب إلى الأصل؛ و

(ب) من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويضيف معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى هذين المعيارين مزيد من الأسس الأكثر تحديداً للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

تنفيذ ٤٦: على المنشأة، بموجب الفقرتين ٦٥ و ٧١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن ترسم تكاليف الأصول غير ملموسة المولدة داخلياً بأثر مستقبلي من التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير الاعتراف بها. ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للمنشأة باستخدام الفهم التحليلي للإستنتاج بأثر رجعي أنه يتم تلبية معايير الاعتراف هذه. لذلك، حتى لو استنتجت المنشأة بأثر رجعي أنه من المحتمل حدوث تدفق وارد مستقبلي لمنافع اقتصادية من الأصل غير الملموس المولد داخلياً ولن المنشأة قادرة على إعادة هيكلة التكاليف بموثوقية، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يمنعها من رسملة التكاليف المتكبدة قبل التاريخ:

(أ) الذي تستنتج فيه المنشأة، على أساس التقييم الذي يجري ويتم توثيقه في تاريخ ذلك الإستنتاج، أنه من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل؛ و

(ب) ويكون لديها نظام موثوق لتراكم تكاليف الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً عندما يتم تكبدها لو بعد فترة قصيرة من ذلك.

تنفيذ ٤٧: إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تعترف المنشأة بالأصل في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير، حتى لو كانت قد اعترفت بالنفقات ذات العلاقة كمصروف بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وإذا لم يكن الأصل مؤهلاً للاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حتى تاريخ لاحق، فإن تكلفته هي مجموع النفقات المتكبدة ابتداءً من ذلك التاريخ اللاحق.

تنفيذ ٤٨: تنطبق أيضاً المعايير التي نوقشت في الفقرة تنفيذ ٤٥* على الأصل غير الملموس المشتري بشكل منفصل. وفي حالات عديدة، تحتوي الوثائق المعاصرة التي يتم إعدادها لدعم قرار شراء الأصل

* كما هو محفل في عام ٢٠٠٤.

تقيما للمنافع الاقتصادية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يمكن عادة قياس تكلفة الأصل غير ملموس المشتري بشكل منفصل على نحو موثوق.

تنفيذ ٤٩ بالنسبة لأصل غير ملموس مشتري في عملية إدماج أعمال قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون مبلغه المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مباشرة بعد إدماج الأعمال هي تكلفته المقدرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار). وإذا كان ذلك المبلغ المحمل يساوي صفر، فإن المنشأة المشتري لا تعترف بالأصل غير ملموس في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية الموحدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ما لم يكن مؤهلاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بتطبيق المعايير التي نوقشت في الفقرات ٤٥-٤٨، لتنفيذ ٤٨، للاعتراف به في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة (الفقرة ب٢(و) من هذا المعيار). وإذا تم استيفاء شروط الاعتراف تلك، تقيس المنشأة المشتري الأصل على الأسس الذي يقضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الميزانية العمومية للمنشأة المشتراة. ويؤثر التحديد الناتج على الشهرة (الفقرة ب٢(ز)(١) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٠ يمكن أن تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى استخدام القيمة العادلة لأصل غير ملموس في تاريخ حدث معين مثل الخصخصة أو الاكتتاب العام الأولى على أنها تكلفته المقدرة في تاريخ ذلك الحدث (الفقرة ١٩ من هذا المعيار)، بشرط أن يكون الأصل غير ملموس مؤهلاً للاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الفقرة ١٠ من هذا المعيار). وبالإضافة إلى ذلك، إذا، فقط إذا، استوفي الأصل غير ملموس كلا من معايير الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (بما في ذلك القياس الموثوق للتكلفة الأصلية) والمعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط)، يمكن لمنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم ولحدا من المبالغ التالية على أنه تكلفته المقدرة (الفقرة ١٨ من هذا المعيار):

(أ) القيمة العادلة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ١٦ من هذا المعيار)، وفي هذه الحالة تقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٤٤ من هذا المعيار؛ أو

(ب) إعادة تقييم بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي تسوفي المعايير الواردة في الفقرة ١٧ من هذا المعيار.

تنفيذ ٥١ إذا كانت طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن المنشأة لا تعيد عرض الإطفاء المتراكم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وبدلاً من ذلك، تقوم المنشأة بمحاسبة أي تغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو نموذج الإطفاء بأثر مستقبلي ابتداءً من الفترة التي تنفذ فيها ذلك التغيير على التقدير (الفقرة ٣١ من هذا المعيار والفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). لكن في بعض الحالات يمكن أن تختلف طرق ومعدلات الإطفاء التي تستخدمها المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن تلك المقبولة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، إذا تم تبنيها فقط لأغراض الخشونة ولا تعكس تقديراً معقولاً للعمر الإنتاجي للأصل). وإذا كان لتلك الاختلافات تأثيراً مادياً على البيانات المالية، تسجل المنشأة الإطفاء المتراكم في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٣١ من هذا المعيار).

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأموال المالية: الإعراف والقياس"

تنفيذ ٥٢ تعترف المنشأة وتقيم كلفة الأصول والإلتزامات المالية في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية المعدة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات ٢٧-٣٠ من هذا المعيار، التي تتناول إلغاء الإعراف ومحاسبة التحوط، والفقرة ٣٦ التي تسمح بأغفاء من إعادة عرض للمعلومات المقارنة.

الإعراف

تنفيذ ٥٣ تعترف المنشأة بكافة الأصول المالية والإلتزامات المالية (بما في ذلك جميع المشتقات) المؤهلة للإعراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وغير المؤهلة بعد إلغاء الإعراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، باستثناء الأصول المالية غير المشتقة والإلتزامات المالية غير المشتقة التي تم إلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، والتي لا تختار المنشأة تطبيق الفقرة ١٢٧ عليها (انظر الفقرتين ٢٧ و ١٢٧ من هذا المعيار). على سبيل المثال، إن المنشأة التي لا تطبق الفقرة ١٢٧ لا تعترف بالأصول المنقولة في عملية توريق مالي، أو نقل، أو عملية إلغاء إعراف أخرى حصلت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ إذا كانت تلك العمليات مؤهلة للإلغاء الإعراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. لكن إذا استخدمت المنشأة نفس اتفاق للتوريق المالي أو اتفاق آخر لإلغاء الإعراف لعمليات نقل إضافية بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، تكون عمليات النقل الإضافية تلك مؤهلة لإلغاء الإعراف فقط إذا استوفت معايير إلغاء الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

تنفيذ ٥٤ لا تعترف المنشأة بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المؤهلة للإعراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو التي كانت مؤهلة مسبقاً لإلغاء الإعراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٥٥ عندما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل مشتقة ضمنية عن العقد الأصلي، فإن المبالغ المحملة المكونات في التاريخ الذي تستوفي فيه الأداة لأول مرة معايير الإعراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعكس الظروف التي كانت قائمة في ذلك التاريخ (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١). وإذا لم تستطع المنشأة أن تحدد المبالغ المحملة الأولية للمشتقة الضمنية والعقد الأصلي بموثوقية، فإنها تعامل كامل العقد كمجتمعة كأداة مالية محتفظ بها لغرض للمضاربة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٢). وينتج عن هذا قياس للقيمة العادلة (باستثناء عندما لا تستطيع المنشأة تحديد قيمة عادلة موثوقة، فنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٦(ج))، مع تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة.

القياس

تنفيذ ٥٦ عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، فإنها تطبق الأسس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد تلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وتلك التي يتم قياسها بالكلفة المطفأة. وبالتحديد:

(أ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥١، يعتمد تصنيف الأصول المالية على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق على وصف تضعه المنشأة في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعكس نية المنشأة وفترتها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالتالي فإن عمليات بيع أو نقل الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤدي إلى تطبيق قواعد "إلغاء" الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩.

(ب) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تشير فئة "القروض والذمم المدينة" إلى الظروف التي استوفى فيها الأصل المالي لأول مرة معايير الإعتراف به الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تعتبر دائما الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية المشتقة محظوظ بها لغرض المتاجرة (إستثناء مشتقة تكون عبارة عن أداة تحوط موصوفة وفعالة). ونتيجة أن المنشأة تقيس كافة الأصول المالية المشتقة والإلتزامات المالية المشتقة بالقيمة العادلة.

(د) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٠، تصنف المنشأة الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، إذا، فقط إذا، كان الأصل أو الإلتزام:

- (١) قد تم شراؤه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شراؤه على المدى القريب؛
- (٢) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان عبارة عن جزء من محفظة أدوات مالية محددة كل يتم إدارتها معا، وكان يوجد بشأنها دليل على نمط واقعي حديث خاص بجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو
- (٣) تم وصفه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(هـ) من أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩، تكون الأصول المالية المتوفرة لغرض البيع هي تلك الأصول المالية غير المشتقة التي يتم وصفها على أنها متوفرة لغرض البيع وتلك الأصول المالية غير المشتقة التي لم ترد في أي من الفئات السابقة.

تنفيذ ٥٧ بالنسبة لتلك الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، تحدد المنشأة تكلفتها على أساس الظروف التي كانت قائمة عندما استوفت الأصول والإلتزامات لأول مرة معايير الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لكن إذا اشترت المنشأة تلك الأصول المالية و الإلتزامات المالية في عملية إندماج أعمال سابقة، فإن مبلغها المحمل بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة مباشرة بعد إندماج الأعمال هي تكلفتها المقطرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ذلك التاريخ (الفقرة ب٢(هـ) من هذا المعيار).

تنفيذ ٥٨ تكون تقديرات المنشأة حول انخفاض قيمة القروض في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منسجمة مع التقديرات التي أجريت في نفس التاريخ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة (بعد التعديلات لبعض أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليلا موضوعيا بأن تلك الافتراضات كانت خاطئة (الفقرة ٣١ من هذا المعيار). وتعمل المنشأة أشر أي تعديلات لاحقة على تلك التقديرات كخسائر انخفاض قيمة (أو إذا تم إستيفاء المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) للفترة التي تنفذ فيها التعديلات.

التعديلات الإنتقالية

تنفيذ ١٥٨ تعامل المنشأة التعديل على المبلغ المحمل لأصل مالي أو إلتزام مالي على أنه تعديل إنتقالي يجب الإعتراف به في الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إلى الحد الذي ينتج فيه عن تبني معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولأن كافة المشتقات، عدا عن تلك الأدوات التي هي عبارة عن أدوات تحوط موصوفة وفعالة، يتم تصنيفها على أنها محظوظ بها لغرض المتاجرة، يتم الإعتراف بالفروقات بين المبلغ المحمل السابق (التي يمكن أن

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ إشادات لتنفيذ

تكون صفرًا) والقيمة العادلة للمشتقات على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية التي يطبق فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل أولي (عدا عن المشتقة التي هي أداة تحوط موصوفة وفعالة).

تنفيذ ٥٨ ص: ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) على التعديلات الناتجة عن التغييرات في التقديرات. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان جزء معين من التعديل هو تعديل انتقالي أو تغيير في التقدير، فإنها تعامل ذلك الجزء على أنه تغيير في التقدير المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، مع تقديم إفساحات مناسبة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرات ٢٧-٤٠).

تنفيذ ٥٩ ص: يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد قامت بقياس الاستثمارات بالقيمة العادلة واعتبرت بربح إعادة التقييم مباشرة في حقوق الملكية. إذا تم تصنيف استثمار معين بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن ربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي تم الاعتراف به في حقوق الملكية يتم إعادة تصنيفه في الأرباح المحتجزة عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا تم تصنيف الاستثمار، عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أنه متوفر لغرض البيع، عندها يتم الاعتراف بربح إعادة التقييم ما قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بند منفصل في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، تعترف المنشأة بالأرباح والخسائر من الأصل المالي المتوفر لغرض البيع في ذلك البند المنفصل من حقوق الملكية إلى أن تنخفض قيمة الاستثمار، أو يباع، أو يتم تحصيله، أو يتم التصرف به خلافاً لذلك. وعند إلغاء الاعتراف باللاحق بالأصل المالي المتوفر لغرض البيع أو انخفاض قيمته، تنقل المنشأة للربح أو الخسارة المتراكمة المتبقية في حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥(ب)).

محاسبة التحوط

تنفيذ ٦٠ ص: تتناول الفقرات ٢٨-٣٠ من هذا المعيار محاسبة التحوط. ويجب الانتهاء من وصف وتوثيق علاقة التحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو قبل ذلك التاريخ إذا لزم لعلاقة التحوط أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من ذلك التاريخ. ويمكن تطبيق محاسبة التحوط بأثر متقبلي فقط من التاريخ الذي توصف فيه علاقة التحوط وتوثق بشكل كامل.

تنفيذ ٦٠ ص: يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أو لم تعترف بالأرباح والخسائر من تحوط على أساس القيمة العادلة على البند المحوط الذي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة. وبالنسبة لمثل هذا التحوط على أساس القيمة العادلة، تعل المنشأة المبلغ المحمل للبند المحوط في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون التعديل عبارة عن أي مما يلي، لهما أقل:

- (أ) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يعكس مخاطرة محوطة موصوفة ولم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة؛ و
- (ب) ذلك الجزء من التغيير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي يعكس مخاطرة محوطة موصوفة، وكان بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، إما (١) غير مترتب به، أو (٢) مؤجل في الميزانية العمومية كأصل أو إلتزام.

تنفيذ ٦٠ ص: يمكن أن تكون المنشأة، بموجب مبادئها المحاسبية المقبولة عموماً السابقة، قد أجلت أرباح وخسائر من تحوط على أساس تكافؤ نقدي لعملية مستقبلية. وإذا لم تكن العملية المستقبلية المحوطة، في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، محتملة بشكل كبير، لكن من المتوقع حدوثها، يتم الاعتراف بكامل الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية. وأي صافي ربح أو خسارة متراكمة تم إعادة تصنيفه إلى حقوق الملكية عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبقى في حقوق الملكية إلى أن: (أ) ينتج عن العملية المستقبلية لاحقاً الاعتراف بأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي، (ب) تؤثر العملية المستقبلية على الربح أو الخسارة، أو (ج) تتغير الظروف لاحقاً ولا يعد متوقفاً

حصول العملية المستقبلية، وفي هذه الحالة فإن صافي أي ربح أو خسارة مترككة ذو علاقة تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية يتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا كانت أداة التحوط لا يزال محتفظ بها، لكن التحوط غير مؤهل كتحوط على أساس تنفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا تعد محاسبة التحوط ملائمة لبدء من تاريخ التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"

- تنفيذ ٦١ تقيس المنشأة التي تتبنى نموذج القيمة العادلة للوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة في تاريخ التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تنطبق المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (الفقرة ٩ من هذا المعيار).
- تنفيذ ٦٢ تطبق المنشأة التي تتبنى نموذج التكلفة للوارد في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الفترات تنفيذ ٧- تنفيذ ١٣ فيما يخص الممتلكات والمصنع والمعدات.

تفسير التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- تنفيذ ٦٣ تقتضي الفترات (أ) و (ب) و ٤٠ و ٤١ من هذا المعيار أن تصحح منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى عن التسميات التي تطبق تصديلاً كافياً لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات المادية على الميزانية العمومية وبيان الدخل، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، بين التناقض النقدي. وتقتضي الفترات ٣٩ (أ) و (ب) تسميات محددة لحقوق الملكية والأرباح أو الخسائر. ويظهر المثال ١١ إحدى طرق استيفاء هذه المتطلبات.

مثال ١١: تسمية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

خلفية

تبنّت إحدى المنشآت المعايير الدولية للمرة الأولى لإعداد التقارير المالية عام ٢٠٠٥ مع تحديد تاريخ التحويل لها في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وكانت لآخر بيانات مالية لها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

تطبيق المتطلبات

تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التسميات والملاحظات ذات العلاقة الموضحة أدناه.

يتضمن هذا المثال، من بين أشياء أخرى، تسمية لحقوق الملكية في تاريخ التحويل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ كانون الثاني ٢٠٠٤). كما يقتضي هذا المعيار تسمية في نهاية آخر فترة معروضة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة (لا يتضمنها هذا المثال).

ويمكن أن يكون من المفيد عملياً ضم إشارات مرجعية إلى السياسات المحاسبية والتحليلات المضافة التي تطبق مزيداً من التوضيح حول التحليلات المبينة في التسميات أدناه.

وإذا علمت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بأخطاء ارتكبت بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، تميز التسميات بين تصحيح تلك الأخطاء وبين التغييرات في السياسات المحاسبية (الفقرة ٤١ من هذا المعيار). ولا يوضح هذا المثال الإفصاح عن تصحيح خطأ معين.

وتتم الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ (تأريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)

ملاحظة	مبادئ المحاسبة المتقولة عسوماً السابقة	أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
١	٨,٢٩٩	١٠٠	٨,٢٩٩
الممتلكات والمصانع والمعدات			
٢	١,٢٢٠	١٥٠	١,٣٧٠
لشهرة			
٢	٢٠٨	(١٥٠)	٥٨
الأصول غير الملموسة			
٣	٣,٤٧١	٤٢٠	٣,٨٩١
الأصول المالية			
	١٣,١٩٨	٥٢٠	١٣,٧١٨
مجموع الأصول غير المتداولة			
	٣,٧١٠	صفر	٣,٧١٠
الذمم التجارية وغيرها من الذمم للمدينة			
٤	٢,٩٦٢	٤٠٠	٣,٣٦٢
المخزون			
٥	٣٣٣	٤٣١	٧٦٤
ذمم مدينة أخرى			
	٧٤٨	صفر	٧٤٨
النقد والتفد للمعامل			
	٧,٧٥٣	٨٣١	٨,٥٨٤
مجموع الأصول المتداولة			
	٢٠,٩٥١	١,٣٥١	٢٢,٣٠٢
مجموع الأصول			
	٩,٣٩٦	صفر	٩,٣٩٦
قروض بفائدة			
	٤,١٢٤	صفر	٤,١٢٤
الذمم التجارية وغيرها من الذمم للدائنة			
٦	صفر	٦٦	٦٦
مناقص الموظفين			
٧	٢٥٠	(٢٥٠)	صفر
مخصص إعادة الهيكلة			
	٤٢	صفر	٤٢
التزام الضريبة الحالية			
٨	٥٧٩	٤٦٠	١,٠٣٩
التزام الضريبة المؤجلة			
	١٤,٣٩١	٢٧٦	١٤,٦٦٧
مجموع الإلتزامات			
	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
مجموع الأصول مطروحة منه مجموع الإلتزامات			
	١,٥٠٠	صفر	١,٥٠٠
رأس المال المصدر			
٣	صفر	٢٩٤	٢٩٤
احتياطي إعادة التقييم			
٥	صفر	٢٠٢	٢٠٢
احتياطي التحويل			
٩	٥,٠٦٠	٤٧٩	٥,٥٣٩
الأرباح المحتجزة			
	٦,٥٦٠	١,٠٧٥	٧,٦٣٥
مجموع حقوق الملكية			

يتبع الصفحة السابقة
مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخصم

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

- ١ تأثر الاستهلاك بمطالبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس العمر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أدى التعديل المترجم إلى زيادة المبلغ المحمل للممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٠٠.
- ٢ تضمنت الأصول غير ملموسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة مبلغ ١٥٠ عن البنود التي يتم نقلها إلى الشهرة لأنها غير مؤهلة للاعتراف بها كأصول غير ملموسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٣ تم تصنيف كافة الأصول المالية على أنها متوفرة لغرض البيع بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتم تسجيلها بقيمتها العادلة ٣,٨٩١. وقد تم تسجيلها بسعر التكلفة ٣,٤٧١ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٢٩٤ (٤٢٠ مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٦) في احتياطي إعادة التقييم.
- ٤ يتضمن المخزون مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بمبلغ ٤٠٠ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أنه تم استبعاد هذه المصاريف غير المباشرة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.
- ٥ يتم الاعتراف بالأرباح غير المحققة بمبلغ ٤٣١ من عقود الصرف الأجنبي الأجل غير الممتحنة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. ويتم تضمين الأرباح الناتجة بمبلغ ٣٠٢ (٤٣١ مطروحاً منه الضريبة المؤجلة ذات العلاقة بمبلغ ١٢٩) في احتياطي التحوط لأن العقود تتضمن تحوطاً للمبيعات المتوقعة.
- ٦ يتم الاعتراف بالتأخرم بقاعد بمبلغ ٦٦ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة التي استخدمت أساساً نقدياً.
- ٧ تم بمخصص إعادة هيكلة بمبلغ ٢٥٠ تتعلق بأنشطة المكتب الرئيسي بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه غير مؤهل للاعتراف به كالتأخرم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٨ أدت التغييرات أعلاه إلى زيادة إلتزام الضريبة المؤجلة على النحو التالي:

احتياطي إعادة التقييم (ملاحظة ٣)	١٢٦
احتياطي التحوط (ملاحظة ٥)	١٢٩
الأرباح المحتجزة	٢٠٥
الزيادة في إلتزام الضريبة المؤجلة	<u>٤٦٠</u>

ولأن أساس الضريبة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ للبنود المعاد تصنيفها من الأصول غير ملموسة إلى الشهرة (ملاحظة ٢) يعادل مبلغها المحمل في ذلك التاريخ، لم يؤثر إعادة تصنيف على إلتزامات الضريبة المؤجلة.

يتبع الصفحة السابقة

مثال ١١: تسوية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في ١ يناير ٢٠٠٤:

٩ وفيما يلي التعديلات على الأرباح المحتجزة:

١٠٠	الإستهلاك (ملاحظة ١)
٤٠٠	مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ملاحظة ٤)
(٦٦)	إلتزام التقاعد (ملاحظة ٦)
٢٥٠	مخصص إعادة الهيكلة (ملاحظة ٧)
(٢٠٥)	الأثر الضريبي لما ذكر أعلاه
<u>٤٧٩</u>	مجموع التعديل على الأرباح المحتجزة

تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤

ملاحظة	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة	أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
	٢٠,٩١٠	صفر	٢٠,٩١٠
٣,٢,٤,١	(١٥,٢٨٣)	(٩٧)	(١٥,٢٨٠)
	٥,٦٢٧	(٩٧)	٥,٥٣٠
١	(١,٩٠٧)	(٣٠)	(١,٩٣٧)
٤,١	(٢,٨٤٢)	(٣٠٠)	(٣,١٤٢)
	١,٤٤٦	صفر	١,٤٤٦
	(١,٩٠٢)	صفر	(١,٩٠٢)
	٤٧٢	(٤٢٧)	(٥)
٥	(١٥٨)	١٢٨	(٣٠)
	٢٦٤	(٢٩٩)	(٣٥)

صافي الربح (الخسارة)

ملاحظات على تسوية الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠٠٤:

١ يتم الاعتراف بالتزام التقاعد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لم يتم الاعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وقد ارتفع الإلتزام للتقاعد بمقدار ١٣٠ خلال عام ٢٠٠٤، مما سبب زيادة في تكلفة المبيعات (٥٠)، وتكاليف التوزيع (٣٠) والمصاريف الإدارية (٥٠).

٢ إن تكلفة المبيعات أعلى بمقدار ٤٧ بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن المخزون يتضمن مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن ليس بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة.

٣ تآثر الإستهلاك بمتطلبات الضريبة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة، لكنه يعكس الصر الإنتاجي للأصول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يكن لتأثير على الأرباح لعام ٢٠٠٤ هاماً.

مثال ١١: تسمية حقوق الملكية والأرباح أو الخسائر

- ٤ تم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة بمبلغ ٢٥٠ بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة فسي ١
كأول الثاني ٢٠٠٤، لكنه لم يكن مؤهلاً للاعتراف به بموجب هذا المعيار حتى السنة المنتهية فسي ٣١
كأول الأول ٢٠٠٤. ويؤدي هذا إلى زيادة لمصاريف الإدارية لعام ٢٠٠٤ بموجب للمعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية.
- ٥ تؤدي التعديلات ٤-١ أعلاه إلى تخفيض مقدار ١٢٨ في مصروف الضريبة المؤجلة.

تفسير التعديلات المالية على بيان التدفق النقدي لعام ٢٠٠٤:

يتم تصنيف ضرائب الدخل بمبلغ ١٣٣ المدفوعة خلال عام ٢٠٠٤ كتدفقات نقدية تشغيلية بموجب المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن تم تضمينها في فئة منفصلة من التدفقات النقدية الضريبية بموجب مبادئ
المحاسبة المقبولة عموماً السابقة. وليس هناك فروق مالية أخرى بين بيان التدفق النقدي المعروض بموجب
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين التدفق النقدي المعروض بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
السابقة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم"

تنفيذ ٦٤ يتم تشجيع منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، لكن لا يطلب منها، تطبيق المعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم" على أدوات حقوق الملكية التي منحت بعد ٧ تشرين الثاني
٢٠٠٢ التي تم استحقاقها قبل (أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو (ب) ١
كانون الثاني ٢٠٠٥، أيهما أبعد.

تنفيذ ٦٥ على سبيل المثال، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ كانون
الثاني ٢٠٠٤، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو خيارات الأسهم أو
أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم استحقاقها بعد في ١
كانون الثاني ٢٠٠٥. وبالعكس، إذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
في ١ كانون الثاني ٢٠١٠، تطبق المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على الأسهم أو
خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ ولم يتم
استحقاقها بعد في ١ كانون الثاني ٢٠١٠.

(التغيرات من تنفيذ ٦٦- تنفيذ ٢٠٠ تم تعديلها إمكانية وجود إرشاد للمعايير المستقبلية)

تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة

تنفيذ ٢٠١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات وإستعادة الموقع
الموجود عليه، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يقلل الإلتزام، مبدئياً وفيما بعد، بمقدار المبلغ
المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية الصومية بحيث يعكس سعر الخصم الحالي بناءً على
السوق.

تنفيذ ٢٠٢ يتطلب التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تضاف التغيرات في
المطلوب الحالي للإزالة والإستعادة والإلتزام الممثل إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو تخصم منها، مع
مراعاة شروط محددة، ويتم استهلاك المبلغ القابل للإستهلاك الناتج على مدى عمره، فالرفع، كما يتم
الإعتراف بتخفيض الخصم الدوري للأصل في الربح أو الخسارة عند حدوثها.

تنفيذ ٢٠٣ تنص الفقرة ٢٥-هـ من المعيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على إستثناء إنتقالي، وبدلاً من احتساب التغيرات بأثر رجعي بهذه الطريقة يمكن للمنشآت أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل مبلغاً يتم حسابه يخصم الإلتزام في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي وإستهلاكه منذ أن تم تحمل الإلتزام لأول مرة. يوضح المثال تنفيذ ٢٠١ أثر تطبيق هذا الإستثناء، على افتراض أن المنشأة تعالج ممتلكاتها ومصانعها ومخاطها محاسبياً باستخدام نموذج التكلفة.

مثال ٢٠١ : التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعدادة والإلتزامات الممثلة

الخلفية

أن تاريخ إعداد البيانات المالية للمنشأة المدة لأول مرة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، وهي تشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٤ فقط، ولذلك فإن تاريخ إنتقالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ يناير ٢٠٠٤.

امتلك المنشأة مصنع طلاقة في ١ يناير ٢٠٠١، وله عمر مقداره ٤٠ سنة.

في تاريخ الإنتقال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقدر المنشأة تكلفة الإزالة خلال ٣٧ سنة بمقدار ٤٧٠، كما تقدر أن سعر الخصم المناسب المعدل حسب المخاطرة للإلتزام هو ٥٪، وهي تعتبر أن سعر الخصم المناسب لم يتغير منذ ١ يناير ٢٠٠١.

تطبيق المتطلبات

إلتزام الإزالة المعترف به في تاريخ الإنتقال هو ٧٧ (٤٧٠ مخصوماً لمدة ٣٧ سنة بمقدار ٥٪)

يعطي خصم هذا الإلتزام لمدة ثلاث سنوات أخرى بأثر رجعي إلى ١ يناير ٢٠٠١ إلتزاماً مقدراً عند الإمتلاك يتم إدخاله في تكلفة الأصل بمقدار ٦٧، والإستهلاك المتراكم للأصل هو تكلفة الأصل هو ٦٧ × ٤٠/٣ = ٥.

فيما يلي ملخص للمبالغ المعترف بها في ميزانية العمومية الإفتتاحية المدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (١ يناير ٢٠٠٤) :

٦٧	تكلفة الإزالة المشمولة في تكلفة المصنع
(٥)	الإستهلاك المتراكم
<u>(٧٧)</u>	إلتزام الإزالة
<u>(١٥)</u>	مطلبي الأصول/ الأرباح غير الموزعة

التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار

تنفيذ ٢٠٤ التفسير ٤ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقييس في بدء الترتيب لماذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، كما أنه يحدد متى يجب إعادة تقييم الترتيب فيما بعد.

تنفيذ ٢٠٥ تنص الفقرة ٢٥ على إستثناء إنتقالي، بدلاً من التحديد بأثر رجعي ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب ولاحقاً لذلك إعادة تقييم ذلك الترتيب كما هو مطلوب في الفترات قبل الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنه يمكن للمنشآت تحديد ما إذا كانت الترتيبات القائمة في

تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على عقود إيجار، وذلك بتطبيق الفترات ٦-٩ من التفسير ٤ على تلك الترتيبات على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ.

مثال ٢٠٢ : تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الخلفية

إن تاريخ إعداد البيانات المالية للمنشأة المعدة لأول مرة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، وهي تشمل معلومات مقارنة لعام ٢٠٠٦ فقط، ولذلك فإن تاريخ إنتقالها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو ١ يناير ٢٠٠٦.

في يناير ١٩٩٥ دخلت المنشأة في ترتيب لخذ - أو - دفع لتزويد الغاز، وفي ١ يناير ٢٠٠٠ كان هناك تغيير في الأحكام التعاقدية للترتيب.

تطبيق المتطلبات

في ١ يناير ٢٠٠٦ يمكن للمنشأة أن تحدد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار وذلك بتطبيق المقاييس في الفترات ٦-٩ من التفسير ٤ على أساس الحقائق والظروف السائدة في ذلك التاريخ، وبالتالي يقوم المنشأة بتطبيق هذه المقاييس على أساس الحقائق والظروف السائدة في ١ يناير ١٩٩٥ وتعيد تقييم الترتيب في ١ يناير ٢٠٠٠ وإذا حدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على المنشأة اتباع الإرشادات في الفترات تنفيذ ١٤ - تنفيذ ١٦.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

"الدفع على أساس الأسهم"

تتضمن هذه النسخة التنقيحات الناتجة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في

٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

التقررات
مقدمة ١-مقدمة ٨

المقدمة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الذفع على أساس الأسهم

الهدف

١

النطاق

٦-٢

الإعتراف

٩-٧

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية فسي
للمنشأة

٢٥-١٠

نظرة عامة

١٣-١٠

المعاملات التي يتم فيها استلام الخدمات

١٥-١٤

المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية
الممنوحة

٢٥-١٦

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٨-١٦

معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

٢١-١٩

معاملة ميزة للتبديل

٢٢

تاريخ ما بعد الإستحقاق

٢٣

عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية

٢٥-٢٤

تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك
عمليات الإلغاء والتسوية

٢٩-٢٦

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي
تتصلها أمام المورد

٣٣-٣٠

معاملات الذفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٤٣-٣٤

معاملات الذفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للطرف المقابل لاختيار
التسوية

٤٠-٣٥

معاملات الذفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للمنشأة لاختيار
التسوية

٤٣-٤١

الإفصاحات

٥٢-٤٤

الأحكام الإنتقالية

٥٩-٥٣

تاريخ النفاذ

٦٠

الملاحق

أ تعريف المصطلحات

ب إرشادات للتطبيق

ج تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

أساس الإستنتاجات

إرشادات التنفيذ

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ انفتح على أسس الأسهم منصوص في الفقرات ١-٦٠ والملاحق أ-ج . جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفوذ. وتوضح الفقرات المبينة بالخط العريض المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق ٣ فهو يرد بالخط العريض عدد نكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في سياق الهدف منه وأساس الإستنتاجات، وفي سياق مقدمة إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

مقدمة ١ غالباً ما تمنح المنشآت أسهم أو خيارات أسهم للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لمكافأة الموظفين بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين والعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لكي تدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

مقدمة ٢ إلى أن تم إصدار هذا المعيار، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يطلي موضوع الاعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً للإنتشار المتزايد لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في العديد من البلدان.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ يقتضي هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي ينبغي تسويتها نقداً، أو بأصول أخرى، أو بأدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة. ولا يوجد استثناءات في هذا المعيار، باستثناء ما يخص المعاملات التي تطبق عليها معايير أخرى.

مقدمة ٤ يبين هذا المعيار مبادئ القياس ومتطلبات محددة لثلاثة أنواع من معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(أ) للمعاملات التي تسلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)؛

(ب) للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو الخدمات لقاء مبلغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة؛ و

(ج) للمعاملات التي تسلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الاتفاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات لاختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

مقدمة ٥ بالنسبة للمعاملات التي تسلم فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، يقتضي هذا المعيار من المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية، مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم يكن باستطاعة المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، يُطلب منها قياس قيمتها والزيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وزيادة على ذلك:

(أ) بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقدمون خدمات مقابل، يُطلب من المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نمذجتها بتقدير القيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة بموثوقية. وتُقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) لما بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (وإن كان ذلك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، فهناك افتراض قليل للحض بأن القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة يمكن تقديرها بموثوقية. ويتم قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا تم فحص الافتراض، يتم قياس المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم الطرف المقابل فيه الخدمة.

(ج) بالنسبة للبضاعة أو الخدمات التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يحدد هذا المعيار بأن لا تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، عدا عن شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ القياس ذو العلاقة (كما تم تحديده أعلاه). وبدلاً من ذلك، تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل لاسمي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. ولذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إن لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط سوقي معين).

(د) يقتضي هذا المعيار أن تستند القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى أسعار السوق، إذا توفرت، وكذلك الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم توفر أسعار السوق، يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم لتقدير سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف رابغة ومطلقة.

(هـ) يبين هذا المعيار أيضاً المتطلبات في حال تعديل بنود وشروط منح خيار أو سهم (على سبيل المثال إعادة تسعير خيار ما) أو إذا تم إلغاء المنح، أو إعادة شراؤه، أو استبداله بمنح آخر لأدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، وبغض النظر عن أي تعديل أو إلغاء أو تسوية لمنح أدوات حقوق الملكية للموظفين، يقتضي هذا المعيار عموماً أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

مقدمة ٦ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد، يقتضي هذا المعيار أن تقيس المنشأة البضاعة أو الخدمات المشتراة والالتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، فإنه يُطلب من المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ يلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أية تغييرات في القيمة معترف بها في ربح أو خسارة الفترة.

مقدمة ٧ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإلتزام للمنشأة أو مورد البضاعة أو الخدمات اختيار المنشأة إما تسوية المعاملة نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يُطلب من المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، وإلى الحد الذي تكبدت فيه المنشأة إلتزام يجب تسويته نقداً (أو بأصول أخرى)، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، وإلى الحد الذي لم يتم فيه تكبد هذا الإلتزام.

مقدمة ٨ يفرض هذا المعيار متطلبات إصاح مختلفة لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم ما يلي:

- (أ) طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة؛
- (ب) كيفية تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة؛ و
- (ج) أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وكذلك على مركزها المالي.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل منشأة معينة عندما تتولى معاملة دفع على أساس الأسهم. ويتضمن هذا المعيار بالتحديد أن تعكس المنشأة في أرباحها أو خسارتها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

النطاق

٢ ينبغي على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم بما في ذلك:

- (أ) المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)،
- (ب) المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام مورد تلك البضاعة أو للخدمات لقاء مبالغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة، و
- (ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الإلتحاق للمنشأة أو لمورد تلك البضاعة أو للخدمات لاختيار المنشأة إما تسوية للمعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

بإستثناء ما تمت الإشارة إليه في الفقرتين ٥ و ٦.

٣ لأغراض هذا المعيار، تعتبر عمليات نقل أدوات حقوق الملكية لمنشأة ما من قبل مساهميها لأطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات إلى المنشأة (بما في ذلك الموظفين) معاملات دفع على أساس الأسهم، ما لم يكن واضحاً أن غرض النقل ليس دفع قيمة البضاعة أو للخدمات التي تم توريدها للمنشأة. وينطبق هذا أيضاً على عمليات نقل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم للمنشأة، أو أدوات حقوق الملكية لمنشأة أخرى في نفس مجموعة المنشأة، إلى أطراف قامت بتوريد بضاعة أو خدمات للمنشأة.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته مالك لأدوات حقوق ملكية للمنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مأكلي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، واستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

٥ كما تمت الإشارة في الفقرة ٢، ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضاعة أو خدمات. وتتضمن البضاعة المخزون، والمواد القليلة للإستهلاك، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. غير أنه لا ينبغي للمنشأة تطبيق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة كجزء من صفافي

الأصول المشتراة في عملية إدماج أعمال ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال". وعليه، فإن أدوات حقوق الملكية الصادرة في عملية إدماج أعمال مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. غير أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين (على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وعلى نحو مماثل، فإن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو إجراء تعديلات أخرى عليها بسبب عملية إدماج أعمال أو إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية تتم محاسبته وفقا لهذا المعيار.

٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسلم فيها المنشأة أو تشتري بضاعة أو خدمات بموجب عقد معين ضمن نطاق الفترات ٨-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والمرض" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣) أو الفترات ٥-٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس" (كما تم تعديله عام ٢٠٠٣).

الإعتراف

٧ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على البضاعة أو عند استلام الخدمات. كما ينبغي على المنشأة الاعتراف بالزيادة المقابلة في حقوق الملكية إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، أو الاعتراف بالتزام معين إذا تم شراء البضاعة أو الخدمات في المعاملة التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد.

٨ عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول، يتم الاعتراف بها على أنها مصاريف.

٩ نموجيا ينشأ المصروف من استهلاك البضاعة أو الخدمات. على سبيل المثال، يتم استهلاك الخدمات مباشرة، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. ويمكن استهلاك البضاعة عبر فترة من الزمن، أو في حالة المخزون، يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو بيعها. غير أنه من الضروري أحيانا الاعتراف بالمصروف قبل استهلاك أو بيع البضاعة أو الخدمات، لأنها غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول. على سبيل المثال، يمكن أن تشتري المنشأة البضاعة كجزء من مرحلة البحث في مشروع معين لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك البضاعة، يمكن أن تكون غير مؤهلة للاعتراف بها كإصول بموجب المعيار المعمول به.

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة

نظرة عامة

١٠ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية في المنشأة، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة في حقوق الملكية مباشرة بالقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن بالإمكان تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية. فإذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي عليها

قياس قيمتها وازيادة المقابلة في حقوق الملكية بشكل غير مباشر بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع الموظفين والأخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة^٦، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن نموذجياً تقدير القيمة العادلة للخدمات المستلمة بموثوقية، كما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح.

١٢ يتم نموذجياً منح الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى إلى الموظفين كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى. يكون عادة من غير الممكن قياس الخدمات المستلمة مباشرة لمكونات محددة في مجموعة تعويضات الموظف. وربما يكون من غير الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة لمجموعة التعويضات بمجمعتها بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وزيادة على ذلك، يتم أحياناً منح الأسهم أو خيارات الأسهم كجزء من اتفاقية منح مكافآت، بدلاً من كونها جزءاً من مجموعة تعويضات أساسية، على سبيل المثال كحافز للموظفين للبقاء في خدمة الشركة أو كمكافآت على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. ومن خلال منح الأسهم أو خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، تدفع المنشأة تعويض إضافي للحصول على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعباً. وبسبب صعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف المستلمة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه من الممكن تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية. ويجب قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، إذا حصلت المنشأة هذا الافتراض لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، ينبغي على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة وازيادة المقابلة في حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو للتاريخ الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

المعاملات التي يتم فيها استلام الخدمات

١٤ إذا تم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة فوراً، لا يُطلب من الطرف المقابل إتمام فترة معينة من الخدمة قبل أن يصبح مخولاً دون قيد أو شرط لأدوات حقوق الملكية تلك. وفي حال عدم وجود دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أن ما يقدمه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية قد تم

^٦ يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع إلى" بدلاً من "بسرور معدل..." لأن المعاملة تقلل لبساً بضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (فيهما تطبيق) بعد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

^٧ في ما تبقى من هذا المعيار، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى الموظفين الجهات الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة.

استلامها. وفي هذه الحالة، ينبغي على المنشأة أن تعترف بالخدمات المستلمة بالكامل في تاريخ المنح، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية.

١٥ إذا لا يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلا عندما يكمل الطرف المقابل فترة محددة من الخدمة، تفترض المنشأة أن ما سيضمنه الطرف المقابل من خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية تلك سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق. وينبغي على المنشأة محاسبة تلك للخدمات كما سيتم تقديمها من قبل الطرف المقابل خلال فترة الاستحقاق، مع زيادة مقابلة في حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بكمال ثلاث سنوات خدمة، فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمة التي سيتم تقديمها من قبل الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق تلك التي تمتد لثلاث سنوات.

(ب) إذا تم منح الموظف خيارات أسهم مشروطة بـ إنجاز شرط أداء معين والبقاء في خدمة المنشأة إلى أن يتم تلبية شرط الأداء ذلك، وكان طول فترة الاستحقاق يختلف اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي سيضمنها الموظف كمقابل لخيارات الأسهم سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق المتوقعة. ويتعين على المنشأة تقدير طول فترة الاستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر احتمالاً لشرط الأداء. إذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط سوق، فإن تقدير طول فترة الاستحقاق المتوقعة يجب أن ينسجم مع الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يتم تعديله بعد ذلك. وإذا لم يكن شرط الأداء عبارة عن شرط سوق، على المنشأة مراجعة تقديرها لطول فترة الاستحقاق، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الاستحقاق يختلف عن التقديرات السابقة.

المعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس، على أساس أسعار السوق، إذا توفرت، مع الأخذ بالحسبان الشروط والبنود التي منحت على أساسها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ إذا لم تكن أسعار السوق متوفرة، على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب تقييم معين لتقدير ما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ويجب أن يكون أسلوب التقييم منسجماً مع منهجيات التقييم المقبولة عموماً لتسعير الأدوات المالية، وأن يشمل كافة العوامل والافتراضات التي يمكن أن تأخذها في الاعتبار الأطراف الراغبة والمطلعة المشاركة في السوق عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق ب' مزيداً من الإرشاد حول قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، والذي يركز على بنود وشروط محددة تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

١٩ يمكن أن يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً بتلبية شروط استحقاق محددة. على سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف ما مشروطاً بشكل نموذجي ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لفترة محددة من الوقت. ويمكن أن يكون هناك شروط أداء يجب تلبيةها، كان تحقق المنشأة نمو محدد في الأرباح أو زيادة محددة في سعر أسهمها. ولا تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، باستثناء شروط السوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، ينبغي أن تؤخذ في الحسبان الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء من خلال تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يستند المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل أساسي إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في نهاية المطاف. لذلك، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على سبيل المثال فشل الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة معينة، أو عدم تلبية شرط أداء معين، مع مراعاة متطلبات الفترة ٢١.

٢٠ من أجل تطبيق متطلبات الفترة ١٩، على المنشأة أن تعرف بمبلغ معين للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق على أساس أفضل تقدير متوفر لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها، وعليها أن تعدل ذلك التقدير، إذا لزم الأمر، في حال أشارت معلومات لاحقة أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية الذي تم استحقاقها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفترة ٢١.

٢١ تؤخذ شروط السوق في الحسبان، مثل سعر سهم مستهدف يكون مشروطاً به الإستمحاق (أو قابلية الممارسة)، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. لذلك، على المنشأة أن تعترف، بالنسبة لعمليات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من طرف مقابل يابى كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طوال الفترة المحددة)، بغض النظر عما إذا يتم تلبية شرط السوق.

معاملة ميزة التهديد

٢٢ بالنسبة للخيارات التي تنسم بميزة للتهديد، لا تؤخذ هذه الميزة في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، يتم محاسبة خيار للتهديد على أنه منح لخيار جديد، إذا وعندما يتم منح هذا الخيار لاحقاً.

تاريخ ما بعد الإستمحاق

٢٣ بعد الاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة وفقاً للقرات ١٠-٢٢، وكذلك الاعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية، لا تقوم المنشأة بتعديل لاحق على مجموع حقوق الملكية بعد تاريخ الإستمحاق. على سبيل

المثال، لا تعكس المنشأة لاحقاً المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة من موظف ما، إذا تم لاحقاً إلغاء أدوات حقوق الملكية المستحقة، أو في حالة خيارات الأسهم، لا يتم ممارسة الخيارات. وعلى أية حال، لا يعيق هذا المتطلب المنشأة من الاعتراف بالمثل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

عند صعوبة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بموثوقية

٢٤ تتطابق المتطلبات الواردة في الفترات ١٦-٢٣ عندما يطلب من المنشأة قياس معاملة دفع على أساس الأسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد لا تتمكن المنشأة من تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس بموثوقية، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفترات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية بقيمتها الجوهرية، مبدئياً في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو الذي يقم فيه الطرف المقابل للخدمات، ولاحقاً في كل تاريخ يبلغ وفي تاريخ التسوية النهائية، مع الاعتراف بأي تغيير في القيمة الجوهرية في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم في النهاية تسوية ترتيب الدفع على أساس الأسهم عند ممارسة الخيارات أو إلغائها (على سبيل المثال عند انتهاء التوظيف) أو إتقانها (على سبيل المثال في نهاية عمر الخيار).

(ب) الاعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية (أو، حيثما كان قابلاً للتطبيق) يتم ممارستها في النهاية. ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، على المنشأة الاعتراف بالبضاعة أو للخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق، إن وجدت، وفقاً للفترتين ١٤ و ١٥، باستثناء أن المتطلبات في الفقرة ١٥ (ب) المتطابقة بشرط موثوقية معن لا تنطبق. ويجب أن يعتمد المبلغ المعترف به للبضاعة أو للخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق على عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقها. وعلى المنشأة أن تحلل ذلك التقدير، عند الضرورة، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد خيارات الأسهم المتوقع استحقاقه يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاستحقاق، على المنشأة أن تراجع التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها في النهاية. وبعد تاريخ الاستحقاق، على المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به للبضاعة أو للخدمات المستلمة إذا تم لاحقاً إلغاء خيارات الأسهم أو انتهت في نهاية عمر خيار السهم.

٢٥ إذا طبقت منشأة ما الفقرة ٢٤، فليس من الضروري تطبيق الفترات ٢٦-٢٩، ذلك لأن أي تعديلات على البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية سيتم أخذها بالحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الجوهرية المبينة في الفقرة ٢٤. لكن إذا قامت منشأة ما بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تم تطبيق الفقرة ٢٤ عليها، فعلى المنشأة القول بما يلي:

(أ) إذا حدثت التسوية خلال فترة الاستحقاق، ينبغي على المنشأة محاسبة التسوية على أنها تعجيل للاستحقاق، ويكون عليها بالتالي الاعتراف فوراً بالمبلغ الذي كان سيتم الاعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق.

(ب) يجب محاسبة أي دفعة تمت عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي خصم من حقوق الملكية، فيما عدا إلى الحد الذي تتجاوز فيه الدفعة القيمة الجوهرية لأدوات حقوق

الملكية، التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الاعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

تعديلات البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك عمليات الإلغاء والتسوية

٢٦ يمكن أن تعدل المنشأة البنود والشروط التي تم بناءً عليها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكنها أن تخفض سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. إن المتطلبات الواردة في الفقرات من ٢٧-٢٩ لمحاسبة آثار التعديلات معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. إلا أنه يجب تطبيق المتطلبات أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارات إلى تاريخ المنح في الفقرات ٢٧ - ٢٩ يجب أن تشير بدلاً من ذلك إلى تاريخ حصول المنشأة على البضاعة أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمة.

٢٧ على المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة التي تم قياسها في تاريخ المنح بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية شرط استحقاق معين (عدا عن شرط السوق) تم تحديده في تاريخ المنح. وينطبق هذا الأمر بنفس النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إلغاء أو تسوية على ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وبالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تعترف بأثر التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مغيرة بخلاف ذلك للموظف. ويتضمن الملحق "ب" إرشادات حول تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ إذا ألغت المنشأة منح أدوات حقوق الملكية أو قامت بتسويته خلال فترة الإستمحاق (عدا عن المنح الملغى عندما لا يتم تلبية الشروط التي تستخدم لتخفيف الموظف على الأداء):

(أ) على المنشأة محاسبة الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل في الإستمحاق، ويجب عليها بالتسالي الاعتراف فوراً بالمبلغ الذي كان من الممكن خلافاً لذلك الاعتراف به للخدمات المستلمة خلال ما تبقى من فترة الإستمحاق.

(ب) ينبغي محاسبة أية دفعة تتم للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كإقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تم قياسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الاعتراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

(ج) إذا تم منح الموظف أدوات حقوق ملكية جديدة، وفي التاريخ الذي تم فيه منح أدوات حقوق الملكية تلك، تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، ينبغي على المنشأة محاسبة منح أدوات حقوق الملكية البديلة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة تعديل المنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية. وفقاً للفقرة ٢٧ والإرشادات الواردة في الملحق "ب". إن القيمة العادلة لمتزيدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، في

تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. إن صاقي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المملوكة هي قيمتها العادلة مباشرة قبل عملية الإلغاء، مطروحا منها مبلغ أي دفعة تسدد إلى الموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية التي يتم محاسبتها كإقطاع من حقوق الملكية وفقا للفقرة 'ب' أعلاه. وإذا لم تحدد المنشأة أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المملوكة، ينبغي عليها محاسبة أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك على أنه منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٩ إذا قامت منشأة معينة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مستحقة، يجب محاسبة الدفعة الممددة للموظف على أنه إقطاع من حقوق الملكية، باستثناء الحالة التي تتجاوز فيها الدفعة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها وقيلسها في تاريخ إعادة الشراء. ويجب الإعراف بمثل هذه الزيادة على أنه مصروف.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

٣٠ بالنسبة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد، على المنشأة قياس البضاعة أو الخدمات المشتراة والإلتزام المتكبد بالقيمة العادلة للإلتزام. وإلى أن تتم تسوية الإلتزام، على المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أية تغيرات في القيمة العادلة معترف بها في أرباح أو خسائر الفترة.

٣١ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل ارتفاع سعر الأسهم كجزء من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة لموظفيها حق قبض دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزاميا (على سبيل المثال، عند انتهاء التوظيف) أو حسب اختيار الموظف.

٣٢ ينبغي على المنشأة الإعراف بالخدمات المستلمة، وبالترام الدفع مقابل تلك الخدمات حين يقدم الموظفون الخدمة. على سبيل المثال، يتم مباشرة استحقاق بعض مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، وبالتالي لا يُطلب من الموظفين إتمام فترة معينة من الخدمة ليصبحوا مؤهلين لقبض الدفعة النقدية. وفي حال غياب دليل بخلاف ذلك، تفترض المنشأة أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظفون لقاء مكافأة للموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم. وبناء عليه، على المنشأة الإعراف فوراً بالخدمات المستلمة وبالترام الدفع مقابلها. وإذا لم يتم استحقاق المكافأة المذكورة أعلاه إلا بعد أن ينهي الموظفون فترة معينة من الخدمة، على المنشأة الإعراف بالخدمات المستلمة وبالترام الدفع مقابلها، حيث يقدم الموظفون الخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الإلتزام بشكل أولي في كل تاريخ إبلاغ إلى أن تتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج تسعير الخيارات، مع الأخذ بالحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح تلك المكافأة ومدى تقديم الموظفين للخدمة حتى تاريخه.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بدائل النقد

٣٤ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق إما للمنشأة أو للطرف المقابل اختيار المنشأة تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة محاسبة تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تحصلها أمام المورد، إذا، وإلى الحد، الذي تكبدت فيه المنشأة للتزلم يجب تسويته نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، إذا، وإلى الحد، الذي لم يتم فيه تكبد ذلك الإلتزام.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الإتفاق للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة للطرف المقابل حق الإختيار بين تسوية معاملة دفع على أساس الأسهم نقداً* أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب الدفع نقداً) ومكون حق ملكية (أي حق الطرف المقابل بأن يطلب التسوية بأدوات حقوق ملكية بدلاً من النقد). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، التي يتم فيها قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة مباشرة، على المنشأة قياس مكون حق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات.

٣٦ بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، ينبغي على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الحقوق في النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ من أجل تطبيق الفقرة ٣٦، على المنشأة أولاً قياس القيمة العادلة لمكون الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لمكون حق الملكية - مع الأخذ بالحسبان أنه ينبغي على الطرف المقابل إسقاط الحق بقيض النقد من أجل استلام أداة حق الملكية. إن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي مجموع القيم العادلة للمكونين. غير أن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون فيها للطرف المقابل اختيار التسوية غالباً ما تكون منظملة بحيث أن القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفس القيمة العادلة لبديل آخر. على سبيل المثال، يمكن أن يختار الطرف المقابل استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظف مقابل ارتفاع الأسهم المدفوعة نقداً. وفي تلك الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حق الملكية يساوي صفر، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، إذا كانت القيم العادلة لبدائل التسوية تختلف، فإن القيمة العادلة لمكون حق الملكية تكون عادة أعلى من صفر، وفي هذه الحالة ستكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

* في الفقرات ٢٥-٤٢، تتضمن أيضاً جميع الإشارات إلى نقد الأصول الأخرى المنشأة.

٣٨ ينبغي على المنشأة محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة فيما يخص كل مكون في الأداة المالية المركبة بشكل منفصل. بالنسبة لمكون الدين، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو الخدمات المشتراة، والقرنم الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، حيث يورد الطرف المقابل للبضاعة أو يقدم الخدمات، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣). وبالنسبة لمكون حق الملكية (إن وجد)، على المنشأة أن تعترف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، حيث يورد الطرف المقابل للبضاعة أو يقدم الخدمات، وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة (الفقرات ١٠-٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، على المنشأة إعادة قياس الالتزام بقيمته العادلة. وإذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلا من الدفع نقدا، ينبغي نقل الالتزام مباشرة إلى حقوق الملكية، كمقابل لأدوات حقوق الملكية الصادرة.

٤٠ إذا دفعت المنشأة نقدا عند التسوية بدلا من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب تطبيق تلك الدفعة لتسوية الالتزام بالكامل. ويجب أن يبقى أي مكون حق ملكية تم الإعتراف به مسبقا ضمن حقوق الملكية. وباختيار القرض نقدا عند التسوية، يكون الطرف المقابل قد أسقط الحق في استلام أدوات حقوق ملكية. غير أن هذا المتطلب لا يحول دون اعتراف المنشأة بصولة نقل ضمن حقوق الملكية، أي النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي توفر فيها بنود الاتفاق للمنشأة اختيار التسوية

٤١ بالنسبة لمعاملة دفع على أساس الأسهم توفر فيها بنود الاتفاق اختيارا أمام المنشأة للتسوية نقدا أو بإصدار أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان لديها التزام حالي لتسويته نقدا كما ينبغي عليها محاسبة معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقا لذلك. ويكون لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقدا إذا لم يكن لاختيار التسوية في أدوات حقوق الملكية جوهر تجاريا (لأن المنشأة مثلا ممنوعة قانونيا من إصدار الأسهم)، أو كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة مطنة للتسوية نقدا، أو تقوم عموما بالتسوية نقدا متى طلب الطرف المقابل أن يتم التسوية نقدا.

٤٢ إذا كان لدى المنشأة التزام حالي لتسويته نقدا، ينبغي عليها محاسبة المعاملة وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد، في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ إذا لم يكن مثل هذا الالتزام قائما، ينبغي على المنشأة محاسبة المعاملة وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، في الفقرات ١٠-٢٩. ويجب عند التسوية القيام بما يلي:

- (أ) إذا اختارت المنشأة التسوية نقدا، ينبغي محاسبة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية، أي كإقطاع من حقوق الملكية، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أعلاه.
- (ب) إذا اختارت المنشأة التسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية، فليس مطلوبا إجراء مزيدا من المحاسبة (عدا عن النقل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر)، باستثناء ما يتم الإشارة إليه في البند "ج" أعلاه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي له أعلى قيمة عادلة، كما في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة الاعتراف بمصروف إضافي للقيمة الزائدة الواردة، أي الفرق بين النقد المنفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كان سيتم خلها لذلك إصدارها، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة ومبلغ النقد الذي كان سيتم خلها لذلك دفعه، أيهما قبلًا للتطبيق.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

٤٥ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفترة ٤٤، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الإستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقدًا أو بحقوق ملكية). يمكن أن تجمع منشأة ذات أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم هذه المعلومات، ما لم يكن هناك ضرورة لإفصاح منفصل عن كل ترتيب من أجل استيفاء المبدأ الوارد في الفترة ٤٤.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية:

(١) المتدولة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) الملغاة خلال الفترة؛

(٤) الممارسة خلال الفترة؛

(٥) المنتهية خلال الفترة؛

(٦) المتدولة في نهاية الفترة؛ و

(٧) القابلة لممارستها في نهاية الفترة.

(ج) بالنسبة لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. إذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، قد تستطيع المنشأة بدلا من ذلك الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الأسهم المتدولة في نهاية الفترة، الإفصاح عن نطاق أسعار الممارسة والمرجع المتوسط للفترة الباقية من العمر للتقدي. فإذا كان نطاق أسعار الممارسة واسعًا، يجب تقديم الخيارات المتدولة إلى نطاقات ذات معنى في تقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي يمكن إصدارها والنقد الممكن قيضه عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، من أجل إنفاذ مبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، ينبغي على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، الإفصاح عن المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيارات المستخدم ومخلات ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والنتيجة المتوقعة، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطر ولية مخلات أخرى في النموذج، بما فيها الطريقة المستخدمة والإفراضات الموضوعية لدمج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) كيف تم تحديد النتيجة المتوقعة، بما في ذلك تفسير لمدى استناد النتيجة المتوقعة إلى التقلبية التاريخية؛ و

(٣) ما إذا تم وكيف تم إجماع لية خصائص أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة، مثل شرط السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (عدا عن خيارات الأسهم)، الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، والمعلومات بشأن كيف تم قياس تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

- (١) إذا لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر سوق قابل للملاحظة، فكيف تم تحديدها؛
- (٢) ما إذا تم وكيف تم إجماع توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة؛ و
- (٣) ما إذا تم وكيف تم إجماع لية خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في قياس القيمة العادلة.

(ج) بالنسبة لمرتوبات الدفع على أساس الأسهم التي تم تعديلها خلال الفترة:

- (١) تفسير تلك التعديلات؛
- (٢) القيمة العادلة المترتبة الممنوحة (نتيجة تلك التعديلات)؛ و
- (٣) معلومات حول كيف تم قياس القيمة العادلة المترتبة الممنوحة، بالانسجام مع المتطلبات المبينة في كل من (أ) و (ب) أعلاه، حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق.

٤٨ إذا قامت المنشأة مباشرة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة خلال الفترة، ينبغي عليها أن تصفح كيف تم تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك البضاعة أو الخدمات.

٤٩ إذا حضرت المنشأة الإقراض الوارد في الفقرة ١٢، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتقديم نصير حول سبب خفض الإقراض.

٥٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستلمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح على الأقل عما يلي:

(أ) مجموع المصروف المعترف به للفترة الناتج عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي لم تكن فيها البضاعة أو الخدمات المستلمة مؤهل للاعتراف بها كصول وبالتالي تم الاعتراف بها مباشرة كمصروف، بما في ذلك الإفصاح المنفصل عن ذلك الجزء من مجموع المصروف الذي ينتج من المعاملات التي تتم محاسبتها على أنها معاملات تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة؛

(ب) بالنسبة للإلتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(١) مجموع المبلغ المسجل في نهاية الفترة؛ و

(٢) مجموع القيمة الجوهرية في نهاية الفترة للإلتزامات التي تم مقابلها استحقاق حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى بحلول نهاية الفترة (على مسيل المثال، مكافأة الموظفين الممنوحة مقابل ارتفاع سعر الأسهم).

٥٢ إذا لم تلي المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من قبل هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و ٤٦ و ٥٠، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك المبادئ.

الأحكام الانتقالية

٥٣ بالنسبة للمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي تم منحها بعد ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢، ولم يتم استحقاقها بعد في تاريخ نفاذ هذا المعيار.

٥٤ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، لتطبيق هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية إذا أفضحت المنشأة علنياً عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المحددة في تاريخ القياس.

٥٥ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة، وحيثما كان قابلاً للتطبيق، تعديل الرصيد الإجمالي للأرباح المحتجزة لأول فترة معروضة.

٥٦ بالنسبة لكافة عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم ينطبق عليها هذا المعيار (على مسيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢ أو قبل ذلك)، على المنشأة رغم ذلك الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرتان ٤٤ و ٤٥.

٥٧ وإذا قامت المنشأة، بعد أن يصبح هذا المعيار نافذ المفعول، بتعديل بنود أو شروط منح أدوات حقوق الملكية الذي لم ينطبق عليه هذا المعيار، يجب على المنشأة رغم ذلك تطبيق الفقرات ٢٦-٢٩ لمحاسبة أي من هذه التعديلات.

٥٨ بالنسبة للإلتزامات الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم القائمة في تاريخ نفاذ هذا المعيار، يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي. وبالنسبة لهذه الإلتزامات، يجب على المنشأة إعادة

عرض المعلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة في أول فترة معروضة تم إعادة عرض المعلومات المقارنة لها، باستثناء أن المنشأة غير ملزمة بإعادة عرض المعلومات المقارنة إلى الحد الذي ترتبط فيه المعلومات بفترة أو تاريخ يسبق ٧ تشرين الثاني ٢٠٠٢.

٥٩ يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يطلب منها، تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الإلتزامات الأخرى الناتجة عن معاملات الدفع على أسس الأسهم، على سبيل المثال، الإلتزامات التي تمت تسويتها خلال الفترة التي تم عرض المعلومات المقارنة لها.

تاريخ النفاذ

٦٠ على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع التطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الملحق أ تعريف المصطلحات

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

المعاملة التي تشتري : معاملة تدفع على أساس الأسهم تشتري فيها المنشأة بضاعة أو خدمات من خلالها تكبد التزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك البضاعة أو الخدمات مقابل مبلغ تعتمد على سعر (أو قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

المورد

الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة : الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة، وإما أن (أ) يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ب) أنهم يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنسب الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وتوجيهها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.

أداة حق الملكية : عبارة عن عقد بنيت حصة متبقية في أصول المنشأة بعد التقطاع كافة التزاماتها.

أداة حق الملكية الممنوحة : حق (مشروط أو غير مشروط) في أداة حق ملكية خاصة بمنشأة معينة تمنحه لجهة أخرى بموجب اتفاق تدفع على أساس الأسهم.

المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأداة الملكية في المنشأة : معاملة تدفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).

القيمة العادلة : المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية الالتزام، أو مبادلة أداة حق ملكية ممنوحة، بين أطراف راغبة ومطلعة في معاملة على أساس تجاري.

تاريخ المنح : التاريخ الذي توافق فيه المنشأة ومطرف آخر (بما في ذلك الموظف) على اتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الاتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. وفي حال خضع ذلك الاتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

القيمة الجوهرية : الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يمتلك فيها الطرف المقابل الحق (مشروطاً أو غير مشروطاً) في الاكتتاب، أو التي يمتلك حق استلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو الذي سيدفعه) مقابل تلك الأسهم. على سبيل المثال، خيار سهم بسعر ممارسة يبلغ ١٥ وحدة عملة^١ على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية ٥ وحدات عملة.

^١ يعرف إطار العمل الالتزام على أنه التزام مالي لدى المنشأة نشأ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تكافؤ صافٍ من موارد المنشأة تمثل منافع اقتصادية (أي تكافؤ صافٍ للنقد أو أصول أخرى للمنشأة).

^٢ في هذا الملحق، يعبر عن المبالغ النقدية بوحدات العملة CU.

- شرط السوق** : الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو الاستحقاق، أو قابلية الممارسة لأداة حق ملكية ويرتبط بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد من القيمة الجوهرية لخيار سهم معين، أو تحقيق هدف محدد يقوم على أساس سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة بمؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق الملكية لمنشآت أخرى.
- تاريخ القياس** : التاريخ الذي تقلس فيه القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار. بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة، يكون تاريخ القياس هو تاريخ المنح. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين (أو أولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.
- ميزة التبديل** : وهي ميزة تنتج المنح الآلي لخيارات الأسهم الإضافية عندما يمارس حامل الخيار خيارات الممنوحة سابقاً باستخدام أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، لاستيفاء سعر الممارسة.
- خيار التبديل** : خيار سهم جديد يمنح عندما يُستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.
- اتفاق الدفع على أساس الأسهم** : اتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خاصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية الشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.
- معاملة الدفع على أساس الأسهم** : معاملة تسلم فيها المنشأة بضاعة أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضاعة أو خدمات مقابل مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة.
- خيار السهم** : عقد يمنح حامله حقاً، لكن ليس إلزاماً، للإكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لفترة محددة من الزمن.
- الإستحقاق** : يصبح حقاً بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقاً بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.
- شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء** : الشروط الواجب على الطرف المقابل تلبيةها ليحق له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).
- فترة الإستحقاق** : الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة باتفاق دفع على أساس الأسهم.

الملحق ب

إرشادات التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

ب ١ تناقش الفقرات ٢-٤١ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، بالتركيز على البنود والشروط المحددة التي تعتبر خصائص مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. وبناء عليه، فهي ليست شاملة. وعلاوة على ذلك، ولأن مسائل التقييم التي تناقش أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم مقاسة في تاريخ المنح. ولكن الحيد من مسائل التقييم التي تناقش أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقبيلة المتوقعة) تنطبق كذلك في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف عدا عن الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

ب ٢ بالنسبة للأسهم الممنوحة للموظفين، يجب قياس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو سعر السوق المقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة)، المعدل بحيث يأخذ في الحسبان البنود والشروط التي تم على أساسها منح الأسهم (فيما عدا الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢١).

ب ٣ على سبيل المثال، إذا لم يكن الموظف مخولاً لقبض توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق، يؤخذ هذا العامل بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وعلى نحو مماثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الإستحقاق، يؤخذ ذلك العامل بعين الاعتبار، لكن فقط إلى الحد الذي يؤثر فيه القيود اللاحقة للإستحقاق على السعر الذي سينفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل تلك السهم. على سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بفاطية في سوق كبير ذو سيولة، فإن قيود النقل اللاحقة للإستحقاق يمكن أن يكون لها تأثير بسيط، إن وجد، على السعر الذي سينفعه طرف راغب ومطلع مشارك في السوق مقابل تلك الأسهم. وإن تؤخذ بعين الاعتبار القيود على النقل أو القيود الأخرى القائمة خلال فترة الإستحقاق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، لأن تلك القيود تتبع من وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرات ١٩-٢١.

خيارات الأسهم

ب ٤ بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون أسعار السوق متوفرة في حسابات كثيرة، لأن الخيارات الممنوحة تخضع لبنود وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وإذا لم تكن الخيارات المتداولة بنود وشروط مماثلة موجودة، ينبغي تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بتطبيق نموذج تسعير الخيارات.

ب ٥ على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار تلك العوامل التي تأخذ أيضاً الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات المراد تطبيقه. على سبيل المثال، إن العديد من خيارات الموظفين ذات أعمار طويلة. وعادة ما تكون قليلة الممارسة خلال الفترة الممكنة بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيارات، وغالباً ما تتم ممارستها في وقت مبكر. وهذه العوامل يجب أن تؤخذ في

الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، من الممكن أن يعيق هذا الأمر استعمال صيغة Black-Scholes-Merton التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل مناسب آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. كما لا تسمح أيضا باحتمالية أن تختلف التقلبية المتوقعة ومخلفات النموذج الأخرى طوال عمر الخيار. غير أنه بالنسبة لخيارات الأسهم ذات الأعمار المتعادلة القصيرة نسبيا، أو التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، قد لا تنطبق العوامل المحددة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد تنشر صيغة Black-Scholes-Merton عن قيمة تكون أساسا هي نفس القيمة الناتجة عن نموذج أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

ب ٦ تأخذ جميع نماذج تسعير الخيارات في الإعتبار، كحد أدنى، العوامل التالية:

- (أ) سعر ممارسة الخيار؛
- (ب) عمر الخيار؛
- (ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛
- (د) التقلبية المتوقعة في سعر السهم؛
- (هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة من الأسهم (إذا كان مناسباً)؛ و
- (و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر لسعر الخيار.

ب ٧ إن العوامل الأخرى التي تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق في تحديد السعر يجب أيضا أخذها بعين الإعتبار (باستثناء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وميزات التبدل التي تستثنى من قياس القيمة العادلة وفقا للفقرات ١٩-٢٢).

ب ٨ على سبيل المثال، لا يمكن بشكل نموذجي ممارسة خيار سهم ممنوح لأحد الموظفين خلال الفترات المحددة (على سبيل المثال، خلال فترة الإستحقاق أو خلال الفترات التي يحددها منظمو الأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل بعين الإعتبار إذا افترض نموذج تسعير الخيارات المطبق خلافا لذلك أنه يمكن ممارسة الخيار في أي وقت خلال فترة عمره. لكن إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات يقيم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيارات، فلا يطلب إجراء تعديل فيما يخص عدم القدرة على ممارستها خلال فترة الإستحقاق (أو فترات أخرى خلال عمر الخيارات) لأن للنموذج يفترض أنه لا يمكن ممارسة الخيارات خلال تلك الفترات.

ب ٩ وعلى نحو مماثل، من العوامل الأخرى المشتركة بين خيارات أسهم الموظفين هي احتمالية الممارسة المبكرة للخيار، على سبيل المثال، لأنه من غير الممكن نقل الخيار بسهولة، أو لأنه يتوجب على الموظف ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند انتهاء التوظيف. ويجب أن تؤخذ في الإعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما تم مناقشته في الفقرات ١٦-٢١.

ب ١٠ إن العوامل التي لا تأخذها في الإعتبار الأطراف المطلعة والراغبة المشاركة في السوق عند تحديد سعر خيار السهم (أو أداة حق ملكية أخرى) يجب أن لا تؤخذ بعين الإعتبار أيضا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا ترتبط العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من منظور الموظف فقط بتقدير السعر الذي يمكن تحديده من قبل الأطراف المطلعة والراغبة للمشاركة في السوق.

المخلات في نماذج تسعير الخيارات

ب ١١ في تقدير التقلبية المتوقعة في الأسهم ذات الصلة أو توزيعات الأرباح منها، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن تتعكس في سعر سوق حالي أو سعر صرف مقابوض بشأنه للخيار. وعلى نحو مماثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو المقاربة بين التوقعات التي يمكن أن يضعها طرف خارجي متاح له الوصول إلى معلومات تفصيلية حول سلوك ممارسة الموظفين على أساس المعلومات المتوفرة في تاريخ المنح.

ب ١٢ عادة ما يكون من المرجح وجود مجموعة من التوقعات المعقولة حول التقلبية المستقبلية وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي حساب القيمة المتوقعة من خلال حساب كل مبلغ ضمن المجموعة حسب احتمالية وقوعه ذات العلاقة.

ب ١٣ تستند التوقعات حول المستقبل بشكل عام إلى الخبرة، التي يتم تحديثها إذا تُوِّقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. في بعض الظروف، يمكن أن تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن الخبرة التاريخية غير المعجلة هي مؤشر ضعيف نسبياً على الخبرة المستقبلية. على سبيل المثال، إذا قامت إحدى المنشآت المجهزة بخطتين مختلفتين تماماً من الأعمال بالتصرف بأحد هذين الضطين الذي يعتبر أقل مجازفة إلى حد كبير من الآخر، فلا يمكن أن تكون التقلبية التاريخية هي المعلومات الأفضل التي تستند إليها التوقعات المعقولة حول المستقبل.

ب ١٤ في ظروف أخرى، قد لا تتوفر المعلومات التاريخية. على سبيل المثال، قد يكون لمنشأة مسجلة حديثاً في البورصة بيانات تاريخية قليلة، إن وجد، حول تقلب سعر الأسهم فيها. وسيتم التطرق بمزيد من التفات إلى المنشآت المسجلة والمسجلة حديثاً في البورصة.

ب ١٥ باختصار، لا ينبغي على المنشأة ببساطة وضع التقديرات حول التقلبية وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية دون دراسة مدى توقع أن تكون الخبرة السابقة مؤشراً معقولاً على الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب ١٦ عادة ما يمارس الموظفون خيارات الأسهم في وقت مبكر لمجموعة متنوعة من الأسباب. على سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين نموذجياً غير قابلة للنقل. وكثيراً ما يعتبر هذا الأمر سبباً في ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم الخاصة بهم في وقت مبكر لأنها الطريقة الوحيدة المتاحة أمام الموظفين لتصفية مركزهم. كذلك يُطلب عادة من الموظفين الذين تنتهي خدمتهم ممارسة أية خيارات مستحقة خلال فترة قصيرة من الزمن، وخلافاً لذلك يتم إلغاء خيارات الأسهم. ويكون هذا العامل أيضاً سبباً وراء الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى التي تسبب الممارسة المبكرة تقلدي المخاطر والإفطار إلى تنوع الثروات.

ب ١٧ إن الطريقة التي تؤخذ بها آثار الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الاعتبار تعتمد على نوع نموذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة المتوقعة بعين الاعتبار من خلال استخدام تقدير العمر المتوقع للخيار (وهي، بالنسبة لخيار سهم الموظف، الفترة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع فيه ممارسة الخيار) كمخلات في نموذج تسعير الخيارات (مثال صيغة Black-Scholes-Merton). وكخيار بديل، يمكن صياغة الممارسة المبكرة المتوقعة في نموذج ثنائي أو معادل لتسعير الخيارات يستخدم للعمر التقديري كمخلات.

ب ١٨ تتضمن العوامل التي ينبغي دراستها في تقدير الممارسة المبكرة ما يلي:

- (أ) طول فترة الإستحقاق، لأنه لا يمكن نمونجيا ممارسة خيار السهم حتى نهاية فترة الإستحقاق. لذلك يستند تحديد مدلولات التقييم للممارسة المبكرة المتوقعة على الافتراض الذي يفيد باستحقاق الخيارات. وتناقش الفقرات ١٩-٢١ مدلولات الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.
- (ب) متوسط طول الفترة التي بقيت خلالها الخيارات الممثلة مندولة في الماضي.
- (ج) سعر الأسهم ذات الصلة. يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى محدد أعلى من سعر الممارسة.
- (د) مستوى الموظف ضمن المؤسسة. على سبيل المثال، يمكن أن تشير الخبرة إلى أن الموظفين في المناصب العليا يميلون إلى ممارسة الخيارات في وقت متأخر عن ممارستها من قبل الموظفين في المناصب الأدنى (تنطبق الفقرة ٢١ إلى هذه المسألة بمزيد من التفصيل).
- (هـ) التقلبية المتوقعة للأسهم ذات الصلة. وقد يميل الموظفون عادة إلى ممارسة الخيارات على أسهم متقلبة إلى حد كبير في وقت أبكر من ممارستها على أسهم ذات تقلبات أقل.

ب ١٩ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٧، يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار آثار الممارسة المبكرة باستخدام تقدير العمر المتوقع للخيار كمخالات في نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن أن تضع المنشأة ذلك التقدير على أساس المتوسط المرجح الملائم للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بأكملها، أو المتوسط المرجح الملائم لأعمار المجموعات الفرعية من الموظفين ضمن المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلا حول سلوك ممارسة الموظفين (بتم مناقشته أدناه).

ب ٢٠ إن فصل منح الخيار إلى مجموعات بالنسبة لموظفين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نسبيا يحتمل أن يكون أمرا هاما. إن قيمة الخيار لا تشكل أحد عناصر مدته؛ فالقيمة تزداد بمعدل تنازلي كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت كافة الافتراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن الخيار الذي مدته سنتين قيمته أكبر من الخيار الذي مدته سنة، إلا أن قيمته لا تبلغ الضعف. وذلك يعني أن صاحب قيمة الخيار المقدر على أساس المتوسط المرجح لعمر معين يتضمن أعمار مختلفة بشكل كبير سينتج عنه مبالغة في تقدير مجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وإن فصل الخيارات الممنوحة إلى عدة مجموعات، لكل مجموعة منها نطلق ضيق نسبيا من الأعمار مشمول في المتوسط المرجح لأعمارها، يقلل من تلك المبالغة.

ب ٢١ تنطبق اعتبارات مماثلة لدى استخدام نموذج ثنائي أو مماثل. على سبيل المثال، يمكن أن تشير تجربة المنشأة التي تمنح خيارات بشكل عريض لكافة مستويات الموظفين إلى أن كبار المسؤولين التنفيذيين يميلون للاحتفاظ بخياراتهم مدة أطول من موظفي الإدارة الوسطى، وأن الموظفين فسي المستويات الأدنى يميلون لممارسة خياراتهم في وقت أبكر من أية مجموعة أخرى. بالإضافة إلى ذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو يطلب منهم الاحتفاظ بالحد الأدنى من أدوار حقوق الملكية الخاصة بأرباب عملهم، بما في ذلك الخيارات، قد يمارسون عادة للخيارات في وقت لاحق من ممارستها من قبل الموظفين الذين لا يخضعون لذلك النص. وفي تلك الحالات، فإن فصل لخيارات حسب مجموعات المستلمين من ذوي سلوك الممارسة المتجانس نميبا ينتج عنه تقدير أكثر دقة لمجموع القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقليبية المتوقعة

ب ٢٢ التقليدية المتوقعة هي قياس لمقدار التغير المتوقع في سعر معين خلال فترة ما. إن أداة قياس التقليبية المستخدمة في نماذج تسعير الخيارات هو الإنحراف المعياري السنوي للمعدلات المركبة للمتعدد باستمرار على السهم خلال فترة من الوقت. ويعبر عن التقليبية نموذجياً بينود سنوية قابلة للمقارنة بنض للنظر عن الفترة الزمنية المستخدمة في الحساب، على سبيل المثال، مراقبة الأسعار يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً.

ب ٢٣ إن نسبة العائد (التي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية) على سهم معين لفترة ما تقيس مقدار استفادة حامل الأسهم من توزيعات الأرباح وزيادة (أو انخفاض) سعر السهم.

ب ٢٤ لتقليبية السنوية المتوقعة للسهم هي عبارة عن النطاق الذي يتوقع ضمنه أن ينخفض المعدل المركب السنوي للعائد باستمرار خلال ما يقارب ثلثي الفترة. على سبيل المثال، إذا قلنا أن سهم معين بمعدل مركب سنوي للعائد باستمرار متوقع نسبته ١٣% تكون نسبة تقلبه ٣٠% يعني احتمال أن تكون نسبة العائد على السهم لسنة واحدة بين ١٨% (١٢% - ٣٠%) و ٤٢% (١٢% + ٣٠%) يبلغ تقريباً الثلثين. فإذا كان سعر السهم يساوي ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تنفع توزيعات الأرباح، يتوقع أن يكون سعر السهم في نهاية السنة بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة \times ٠,١٨-ع) و ١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة \times ٠,٤٢ع) خلال ما يقارب ثلثي الفترة.

ب ٢٥ تتضمن العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقدير التقليبية المتوقعة ما يلي:

- (أ) التقليبية الضمنية من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو الأدوات المتداولة الأخرى للمنشأة التي تتضمن خصائص الخيارات (مثل الدين القابلة للتحويل)، إن وجدت.
- (ب) التقليبية التاريخية في سعر السهم خلال فترة حديثة تعادل عموماً المدة المتوقعة للخيار (مع الأخذ في الحسبان ما تبقى من الصر التعاقدية للخيار ولتأثير الممارسة المبكرة المتوقعة).
- (ج) طول الفترة التي كانت فيها أسهم المنشأة متداولة. فالمنشأة المسجلة حديثاً في البورصة يمكن أن يكون لديها تقلبات تاريخية عالية، مقارنة مع منشآت ممثلة كفت مسجلة في البورصة منذ فترة أطول. وفيما يلي أدناه المزيد من الإرشاد حول المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة.
- (د) ميل التقليبية لتعود إلى المتوسط، أي مستوى المتوسط طويل الأجل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى إمكانية أن تختلف التقليبية المستقبلية المتوقعة عن التقليبية الماضية. على سبيل المثال، إذا تقلب سعر سهم المنشأة بشكل غير عادي لفترة غير محددة من الوقت بسبب فشل عرض استحواد أو عملية إعادة هيكلة رئيسية، يمكن إغفال تلك الفترة عند حساب متوسط التقليبية السنوية التاريخية.

(هـ) فترات ملائمة ومنظمة لمراقبة الأسعار. يجب أن تكون مراقبة الأسعار منسجمة من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة سعر الإقبال كل أسبوع أو أعلى سعر

خلال الأسبوع، لكنها يجب أن لا تستخدم سعر الإقبال لعدة أسابيع وأعلى سعر لأسابيع أخرى. كما يجب التعبير عن مرفقة الأسعار بنفس العملة التي يعبر عن سعر المعاملة بها.

المنشآت المسجلة حديثاً في البورصة

ب ٢٦ كما تشير في الفترة ٢٥، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار التقلية التاريخية لسعر السهم خلال أحدث فترة تعادل عموماً مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المسجلة حديثاً في البورصة معلومات كافية حول التقلية التاريخية، يتعين عليها بالرغم من ذلك أن تحسب التقلية التاريخية لأطول فترة أتيح فيها نشاط التداول. وتستطيع أيضاً أن تأخذ بعين الاعتبار التقلية التاريخية لمنشآت مماثلة بعد فترة قابلة للمقارنة من أعمارها التشغيلية. على سبيل المثال، إن المنشأة المسجلة في البورصة منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع لخمس سنوات يمكنها أن تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى التقلية التاريخية لمنشآت في نفس القطاع الصناعي للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة بشكل عام.

المنشآت غير المسجلة في البورصة

ب ٢٧ إن يكون لدى المنشأة غير المسجلة في البورصة معلومات تاريخية تأخذها بعين الاعتبار عند تقدير التقلية المتوقعة. وفيما يلي لائحة بعض العوامل البديلة التي يجب أخذها بعين الاعتبار.

ب ٢٨ في بعض الحالات، يمكن أن تكون المنشأة غير المسجلة في البورصة والتي تُصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو جهات أخرى) قد أنشأت سوق داخلي لأسهمها. ويمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار تقلبات أسعار الأسهم تلك عند تقدير التقلية المتوقعة.

ب ٢٩ وكخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار التقلية التاريخية أو الضمنية لمنشآت مماثلة مسجلة في البورصة، والتي تكون فيها المعلومات بشأن سعر السهم أو سعر الخيار متاحة، لاستخدامها عند تقدير التقلية المتوقعة. وسيكون هذا الأمر مناسباً إذا استندت المنشأة قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة.

ب ٣٠ إذا لم تستند المنشأة بتقدير قيمة أسهمها إلى أسعار الأسهم في منشآت مماثلة مسجلة في البورصة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، تستطيع المنشأة أن تشقّ تقديرًا للتقلبات المتوقعة يتسجم مع منهجية التقييم تلك. على سبيل المثال، قد تقوم المنشأة بتقييم أسهمها على أساس صافي الأصل أو الأرباح. ويمكن أن تأخذ في الحسبان التقلية المتوقعة لصادقي قيم الأصل أو الأرباح تلك.

توزيعات الأرباح المتوقعة

ب ٣١ يعتمد ما إذا كان يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار توزيعات الأرباح المتوقعة عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على حقيقة الطرف المقابل في توزيعات الأرباح أو معدلات توزيعات الأرباح.

ب ٣٢ على سبيل المثال، إذا تم منح الموظفين خيارات وكانوا مخولين باستلام توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة أو معدلات توزيعات الأرباح (التي يمكن دفعها نقداً أو تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يجب تقييم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم ذات الصلة، أي يجب أن تكون المعطيات في توزيعات الأرباح المتوقعة تسوي صفر.

ب ٣٣ وعلى نحو مماثل، عند تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح، فلا يطلب إجراء تعديلات على توزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مخولاً ببض توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٤ وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن الموظفون مخولون لقبض توزيعات الأرباح أو معدلات توزيعات الأرباح خلال فترة الإستحقاق (أو قبل الممارسة في حال الخيار)، يجب أن تؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة في تقييم حقوق الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. بمعنى آخر، عند تقدير القيمة العادلة لمنح خيار معين، يجب تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح سهم معين، يجب تخفيض ذلك للتقييم بمقدار القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع دفعها خلال فترة الإستحقاق.

ب ٣٥ بشكل عام تدعو نماذج تسعير الخيارات إلى استخدام علائق توزيعات الأرباح المتوقع. غير أنه يمكن تعديل النماذج لاستخدام مبلغ توزيعات الأرباح المتوقع بدلا من العائد. ويمكن أن تستخدم المنشأة إما علائقها المتوقع أو دفعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة الدفعات المتوقعة، عليها أن تأخذ بعين الإعتبار نمطها التاريخي في زيادة توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة عموما تتجهج زيادة توزيعات الأرباح بما يقارب ٣ % سنويا، يجب أن لا تفترض قيمة خيارها المقدرة مبلغا ثابتا من توزيعات الأرباح خلال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليلا يدعم ذلك الافتراض.

ب ٣٦ وبشكل عام، يجب أن يستند الافتراض بشأن توزيعات الأرباح المتوقعة إلى معلومات متاحة عموما. والمنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح وليس لديها خطط للقيام بذلك يجب أن تفترض علائق توزيعات أرباح متوقع بقيمة صفر. ولكن منشأة حديثة ليس لديها تاريخ سابق في دفع توزيعات الأرباح يمكن أن تتوقع البدء في دفع هذه التوزيعات خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها. وتستطيع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط علائق توزيعات الأرباح الماضية (صفر) ومتوسط علائق توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قابلة للمقارنة بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطر

ب ٣٧ إن سعر الفائدة الخالي من المخاطر هو نموذجيا عبارة عن العائد الضمني المتاح حاليا على إصدارات الحكومة بدون فائدة للدولة التي يتم التعبير عن سعر الممارسة بمحملتها، وبفترة زمنية باقية تعادل المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه (استنادا إلى ما تبقى من العمر المتعاودي للخيار مع الأخذ بالحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل ملائم، إذا لم توجد هناك مثل تلك الإصدارات الحكومية أو وجدت ظروف تشير إلى أن العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة لا يمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر (على سبيل المثال، في الإقتصاديات عالية التضخم). يجب أيضا استخدام بديل ملائم إذا حدد المشاركون في السوق نموذجيا سعر الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل، بدلا من العائد الضمني على إصدارات الحكومة بدون فائدة. عند تقدير القيمة العادلة لخيار ذو عمر يساوي المدة المتوقعة للخيار الذي يجري تقييمه.

آثار هيكل رأس المال

ب ٣٨ نموذجيا، تكتب الأطراف الأخرى، وليس المنشأة، خيارات الأسهم المتكولة. وعند ممارسة خيارات الأسهم هذه، يسلم الكتيب الأسهم إلى صاحب الخيار. ويتم شراء تلك الأسهم من حملة الأسهم القاعمين. لذلك فإن ممارسة خيارات الأسهم المتكولة ليس له أثر ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم.

ب ٣٩ وعلى العكس من ذلك، إذا كُتبت المنشأة خيارات الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (إما تصدر فعلياً أو مبدئياً، وذلك إذا تم استخدام الأسهم المعاد شرائها سابقاً والمحتفظ بها في الخزينة). ونظراً لأن الأسهم سوف تصدر بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل في ربحية السهم المعادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم يمكن أن يخفض سعر السهم، بحيث أن صاحب الخيار لا يحقق ربحاً كبيراً لدى الممارسة مقارنة بما يحققه خلافاً لذلك عند ممارسة خيار متداول مماثل لا يخفض من سعر السهم.

ب ٤٠ إن تحديد ما إذا كان لهذا الأمر أثر مهم على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة يعتمد على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سيتم إصدارها عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم المصدرة سابقاً. كذلك إذا توقع السوق أنه سيتم منح الخيار، يمكن أن يكون السوق قد شمل التخفيض المحتمل في ربحية السهم كعامل معين في سعر الأسهم في تاريخ المنح.

ب ٤١ على أية حال، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان يمكن للتأثير المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة أن يكون له تبعات على قيمها للعائلة المقدرة في تاريخ المنح. ويمكن تعديل نماذج تسعير الخيارات لتأخذ بعين الاعتبار هذا الأثر المحتمل الذي ينتج عن عملية تخفيض ربحية السهم.

التعديلات على ترتيبات المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

ب ٤٢ تقتضي الفقرة ٢٧ أنه، بغض النظر عن أية تعديلات على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو أي إفاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، على المنشأة الاعتراف، كحد أدنى، بالخدمات المستلمة التي تم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في استيفاء أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) والذي تم تحديده في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على المنشأة الاعتراف بتأثير التعديلات التي تزيد من مجموع القيمة العادلة لاتفاق الدفع على أساس الأسهم أو تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظف.

ب ٤٣ من أجل تطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (إسماً بتخفيض سعر الممارسة) التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، على المنشأة تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حق الملكية المحلة والقيمة العادلة لأداة حق الملكية الأصلية، المتعددة كلاًهما كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الاستحقاق، يتم تضمين القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل إلى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية المحلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم الاعتراف به خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الاستحقاق، يتم الاعتراف بالقيمة العادلة المتزايدة الممنوحة مباشرة، أو خلال فترة الاستحقاق إذا طلب من الموظف إتمام فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مخولاً بشكل غير مشروط لأدوات حقوق الملكية المحلة تلك.

(ب) وعلى نحو مماثل، إذا أدى التحديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، ينبغي على المنشأة تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالإسجام مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، إذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة يتم تضمينها في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي يتم فيه استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلاً في تاريخ المنح، والذي يعترف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

(ج) إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بتخفيض فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إلغاء شرط أداء معين (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقاً للبند (أ) أعلاه)، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب ٤٤ علاوة على ذلك، إذا عدلت المنشأة بنود أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تؤدي إلى تخفيض مجموع القيمة العادلة لاتفاق دفع على أساس الأسهم، أو أنها غير مفيدة بخلاف ذلك للموظف، على المنشأة رغم ذلك الإستمرار في محاسبة الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وكان ذلك التحديل لم يحدث (عدا عن إلغاء بعض أو كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يجب محاسبتها وفقاً للفترة ٢٨). على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التحديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي تم قياسها مباشرة قبل وبعد التعديل، فإن المنشأة أن لا تأخذ بالحسبان ذلك الانخفاض في القيمة العادلة بل عليها أن تستمر في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التحديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظف معين، ينبغي محاسبة ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل الشروط التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف بطريقة لا يستفيد منها الموظف، على سبيل المثال، بزيادة فترة الإستحقاق أو بتعديل أو إضافة شرط أداء (عدا عن شرط السوق، التي تتم محاسبة التغييرات التي تطرأ عليه وفقاً للبند (أ) أعلاه)، لا تأخذ المنشأة في الحسبان الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز أداء الموظف عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

الملحق ج

تعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

تصبح التعديلات الواردة في هذا الملحق سارية المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، تصبح هذه التعديلات سارية المفعول لتلك الفترة المبكرة.

* * * * *

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الرفع على أساس الأسهم" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

سير ديفيد تويدي

الرئيس

ثوماس إي جونز

نائب الرئيس

ماري إي بارت

هانز -جورج برونز

أنتوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليسرينغ

ولرن جيه ملكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميث

جيوغري ولتينغتون

تاتسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

الفقرات	المقدمة
١-٦ استنتاج	المنطق
٧-٢٨ استنتاج	خطط أسهم الموظفين واسعة النطاق، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين
٨-١٨ استنتاج	علاوات نقل فوات حقوق الملكية إلى الموظفين
١٩-٢٢ استنتاج	المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "نماذج الأعمال"
٢٣-٢٤ استنتاج	المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"
٢٥-٢٨ استنتاج	الإعراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لفوات الملكية في المنشأة
٢٩-٦٠ استنتاج	"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"
٣٤-٣٥ استنتاج	"الموظفون لا يقدمون خدمات"
٣٦-٣٩ استنتاج	"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"
٤٠-٤٤ استنتاج	"الإعراف بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"
٤٥-٥٣ استنتاج	حصة السهم من الأرباح تكوّن مرتين
٥٤-٥٧ استنتاج	"العواقب الاقتصادية السلبية"
٥٨-٦٠ استنتاج	قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لفوات الملكية في المنشأة
٦١-١٢٨ استنتاج	أسس القياس
٦٩-٨٧ استنتاج	للتكلفة التاريخية
٧٠-٧٤ استنتاج	القيمة الجوهرية
٧٥-٧٩ استنتاج	لحد الأدنى للقيمة
٨٠-٨٣ استنتاج	القيمة العادلة
٨٤-٨٧ استنتاج	تاريخ القياس
٨٨-١١٨ استنتاج	الجانب المدين من المعاملة
٩١-٩٦ استنتاج	لجانب الدائن من المعاملة
٩٧-١٠٥ استنتاج	تاريخ الممارسة
٩٨ استنتاج	تاريخ الاستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح
٩٩-١٠٥ استنتاج	قضايا أخرى
١٠٦-١١٨ استنتاج	معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصصاح والعرض"
١١٠-١١٨ استنتاج	مقترحات لتغيير تعريف الالتزامات وحقوق الملكية
١١٩-١٢٨ استنتاج	معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين
١٢٩-١٩٩ استنتاج	القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين
١٣٧-١٤٤ استنتاج	تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي
١٤٥-١٩٩ استنتاج	تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين
١٤٦-١٥٢ استنتاج	عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الاستحقاق
١٥٣-١٦٩ استنتاج	عدم قابلية النقل
١٧٠-١٨٤ استنتاج	الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء
١٨٥-١٨٧ استنتاج	مدة الخيار
١٨٨-١٩٩ استنتاج	ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين
٢٠٠-٢٢١ استنتاج	الإعراف بالخدمات المستلمة وأقيمتها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لفوات الملكية في المنشأة
٢٠١-٢١٧ استنتاج	خلال فترة الاستحقاق
٢١٨-٢٢١ استنتاج	خيارات الأسهم التي يتم إلغاؤها أو تنتهي بعد نهاية فترة الاستحقاق

استنتاج ٢٢٢-٢٢٧	تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم
استنتاج ٢٢٨-٢٥٥	مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع سعر الأسهم المدفوعة نقدا
استنتاج ٢٤٣-٢٤٥	هل يوجد التزام قبل تاريخ الإستحقاق؟
استنتاج ٢٤٦-٢٥١	كيف يجب قياس الالتزام؟
استنتاج ٢٥٢-٢٥٥	كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟
استنتاج ٢٥٦-٢٦٨	معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد
استنتاج ٢٥٨-٢٦٤	بنود الإلتحاق توفر للموظف لاختيار التسوية
استنتاج ٢٦٥-٢٦٨	بنود الإلتحاق توفر للمنشأة لاختيار التسوية
استنتاج ٢٦٩-٢٨٦	استنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين
استنتاج ٢٧٠-٢٨٦	تطبيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
استنتاج ٢٧٧-٢٧٥	رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥
استنتاج ٢٧٦-٢٨٦	بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣
استنتاج ٢٨٧-٢٩٢	الإعتراف مقابل الإقصاح
استنتاج ٢٩٤-٣١٠	مؤثوقية القياس
استنتاج ٣١١-٣٣٣	التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى
استنتاج ٣١١-٣٢٩	الأثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم
استنتاج ٣٣٣-٣٣٣	محاسبة الأسهم الخاصة المختلف بها

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢: الدفع على أساس الأسهم*

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢: الدفع على أساس الأسهم*. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ غالباً ما تصدر المنشآت أسهماً* أو خيارات أسهم لتدفع للموظفين أو أطراف أخرى. وتعتبر خطط الأسهم وخطط خيارات الأسهم خاصية مشتركة لتعويض الموظفين، وليس فقط للمدراء والمسؤولين التنفيذيين، بل أيضاً للعديد من الموظفين الآخرين. وتصدر بعض المنشآت الأسهم أو خيارات الأسهم لتدفع للموردين، مثل موردي الخدمات المهنية.

إستنتاج ٣ وحتى صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية يغطي الإعتراف بهذه المعاملات وقياسها. وقد أثّرت المخاوف بشأن هذه الفجوة في المعايير الدولية. على سبيل المثال، فالتات المنظمة لدولية لهيئات الأوراق المالية في تقريرها لعام ٢٠٠٠ حول المعايير الدولية أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية (الهيئة التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية) أن تدرس المعاملة المحاسبية للدفع على أساس الأسهم.

إستنتاج ٤ إن بلداناً قليلة فقط لديها معايير حول هذا الموضوع. وهذا مصدر قلق في العديد من البلدان، لأن استخدام الدفع على أساس الأسهم تزايد في السنوات الأخيرة ويستمر في الإشتداد. وكانت العديد من هيئات وضع المعايير المختلفة تعمل على هذا الموضوع. وفي الوقت الذي أضف فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعاً حول الدفع على أساس الأسهم إلى جدول أعماله في تموز ٢٠٠١، نشر مؤخراً بعض وانضمي المعايير بعض المقترحات. على سبيل المثال، نشرت لجنة معايير المحاسبة الألمانية مسودة معيار محاسبي بعنوان المحاسبة لخطط خيار السهم وترتيبات التعويض المعاملة في حزيران ٢٠٠١. وقاد مجلس معايير المحاسبة البريطانية صياغة ورقة مناقشة بعنوان المحاسبة للدفع على أساس الأسهم، نشرت في تموز عام ٢٠٠٠ من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة وهيئات أخرى ممثلة في مجموعة الأربعة + ١ "G4+1". وأصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين العاملين المعتمدين ورقة مناقشة بعنوان التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم في نيسان ٢٠٠٠. كما نشر مجلس معايير المحاسبة الياباني مؤخراً في كانون الأول ٢٠٠٢ ورقة ملخص حول الدفع على أساس الأسهم. وفي آذار ٢٠٠٣، أضف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى جدول أعماله مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول

* تستعمل كلمة "إصدار" على نطاق واسع. على سبيل المثال، يعتبر نقل الأسهم المحققة بها في الخزينة (الأسهم الخاصة المحققة بها) إلى طرف آخر على أنه "إصدار" لمحقق ملكية. ويجادل البعض أنه إذا منحت لخيارات أو الأسهم بشروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فلا يتم "إصدارها" ما لم يتم تلبية تلك الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وعلى أية حال، حتى لو تم قبول هذه المجادلة، فإنها لا تتغير من استنتاجات المجلس بشأن متطلبات هذا المعيار. وبناء عليه فإن كلمة "إصدار" تستخدم بشكل واسع، لتشمل الحالات التي يتم فيها نقل أدوات محققة الملكية بشكل مشروط إلى الطرف المقابل، مع مراعاة استيفاء للشروط المحددة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

شملت مجموعة الأربعة + ١ أعضاء الهيئات وانضمي معيار المحاسبة الوطنية في أستراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

الدفع على أساس الأسهم. كما اكتمل مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخرا مشروعه حول الدفع على أساس الأسهم. ويقتضي معيار مجلس معايير المحاسبة الكندي الاعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين (تنقلش الفقرتان ٢٨١ و ٢٨٢ هذا الموضوع بمزيد من التفصيل).

٥ يستنتاج يدعو مستخدمو البيانات المالية والمعلقون الآخرون إلى إجراء تحسينات على التعامل المحاسبي فيما يخص الدفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، تلقى الاقتراح الوارد في ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة ١+ ومسودة العرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الذي يفيد بوجوب الاعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية، التي ينتج عنها مصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمات، دعما قويا من المستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية. ولكنت الأحداث الاقتصادية الأخيرة على أهمية للبيانات المالية عالية الجودة التي توفر معلومات محايدة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية. وقد ركز المستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية والمعلقون الآخرون بشكل خاص على حذف المصاريف الناتجة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين على أساس أنها تسبب تشوهات اقتصادية وتثير مخاوف تتعلق بحكومية الشركات.

٦ يستنتاج وكما تمت الإشارة أعلاه، بدأ المجلس في تموز ٢٠٠١ مشروعا لوضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم. وفي أيلول ٢٠٠١، دعا المجلس إلى إيداء مزيدا من الملاحظات على ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجموعة الأربعة ١+، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٥ كانون الأول ٢٠٠١. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٧٠ رسالة. وخلال وضع مسودة العرض ٢، تلقى المجلس أيضا المساعدة من مجموعة استشارية تتألف من أفراد من مختلف البلدان لديهم خلفيات متنوعة، بما في ذلك أشخاص من قطاع الاستثمار، والشركات، والتفتيش، والحل الأكاديمي، واستشارات التعويضات، ومجموعات التقييم والتنظيم. وتلقى المجلس مزيدا من المساعدة من خبراء آخرين ضمن جلسة مناقشة عامة عقدت في نيويورك في تموز ٢٠٠٢. وفي تشرين الثاني ٢٠٠٢، نشر المجلس مسودة عرض ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٧ آذار ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٢٤٠ رسالة. كما عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية بعد أن أضافت تلك الهيئة إلى جدول أعمالها مشروعا لمراجعة للمتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم. وتضمن هذا الأمر المشاركة في اجتماعات مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية والإجتماع مع مجلس معايير المحاسبة المالية لمناقشة قضايا المقاربة.

النطاق

٧ يستنتاج إن الكثير من الجدل والتعقيد المحيط بمحاسبة الدفع على أساس الأسهم يرتبط بخيارات أسهم الموظفين. غير أن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ هو أوسع نطاقا من ذلك. فهو ينطبق على المعاملات التي تمنح فيها الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين. كما ينطبق أيضا على المعاملات مع أطراف غير الموظفين، التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويتضمن مصطلح "البضاعة" المخزون والبضاعة القابلة للاستهلاك والممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. ولخيرا، ينطبق هذا المعيار على الدفعات النقدية (أو الأصول الأخرى) التي تقوم على "أساس الأسهم" لأن مبلغ الدفعة يعتمد على سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، على سبيل المثال، مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين

إستنتاج ٨ توصف بعض خطط أسهم الموظفين بأنها "واسعة القاعدة" أو خطط "كافة الموظفين"، التي يتيح فيها للجميع (أو الجميع تقريباً) فرصة للمشاركة، في حين تكون الخطط الأخرى أكثر إنتقائية، بحيث تغطي مجموعات مختلفة أو محددة من الموظفين (مثلاً كبار المدراء التنفيذيين). وغالباً ما تكون خطط شراء أسهم الموظفين هي خطط واسعة القاعدة. وتتيح نموذجياً خطط شراء أسهم الموظفين فرصة لهم لشراء عدد محدد من الأسهم بسعر مخصص، أي بمبلغ أقل من القيمة العادلة للأسهم. وتكون أحقية الموظف في الأسهم المخصصة مشروطة عادة بشروط محددة يتم استيفاءها، مثل البقاء في خدمة المنشأة لفترة محددة.

إستنتاج ٩ أما الإستفسارات التي تبرز بخصوص خطط شراء أسهم الموظفين فهي:

(أ) هل تختلف هذه الخطط بشكل ما عن خطط أسهم الموظفين الأخرى بحيث يكون استخدام تعامل محاسبي مختلف أمراً ملائماً؟

(ب) حتى لو كانت الإجابة على السؤال السابق بالنفي، فهل هناك ظروف، مثلاً عندما يكون الخصم ضئيلاً جداً، يكون فيها من المناسب إعفاء خطط شراء أسهم الموظفين من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم؟

إستنتاج ١٠ ناقش البعض في تعليقاتهم على مسودة العرض ٢ بأن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة يجب أن تُعفى من معيار محاسبي حول الدفع على أساس الأسهم. والسبب الذي كان ينكر عادة هو أن هذه الخطط تختلف عن الأنواع الأخرى من خطط أسهم الموظفين، وهي بالتحديد، أيسر جزءاً من تعويض الموظفين مقابل خدماتهم. ويناقش البعض الآخر أن طلب الإعتراف بمصروف معين فيما يخص هذه الأنواع من الخطط كان ينظر إليه على أنه يناقض سياسة الحكومة لتشجيع ملكية أسهم الموظفين. وعلى تنقيض من ذلك، لم يرى مجابرون آخرون أن هناك اختلافاً بين خطط شراء أسهم الموظفين وخطط أسهم الموظفين الأخرى، وناقشوا أنه يجب بناءً على ذلك تطبيق نفس المتطلبات المحاسبية. غير أن البعض اقترح أن يكون هناك إعفاء في حال كان الخصم ضئيلاً.

إستنتاج ١١ استنتج المجلس بشكل أساسي أنه لا يوجد سبب لمعاملة خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بشكل مختلف عن خطط أسهم الموظفين الأخرى (سيتم النظر في مسألة الخصومات "الضئيلة" فيما بعد). ولاحظ المجلس أن حقيقة توفر هذه البرامج فقط للموظفين هي كافية بحد ذاتها للإستنتاج بأن المنافع المقدمة تمثل تعويضاً للموظفين. وزيادة على ذلك، لا يقتصر مصطلح "تعويض" على التعويضات المقدمة كجزء من عقد الموظف للفرد: بل يشمل كافة المنافع المقدمة للموظفين. وعلى نحو مماثل، يشمل مصطلح "خدمات" كافة المنافع المقدمة من قبل الموظفين بالمقابل، بما في ذلك الإنتاجية المتزايدة أو الإنتماء أو التحسينات الأخرى في أداء عمل الموظف نتيجة للحوافز المقدمة من خلال خطة الأسهم.

استنتاج ١٢ علاوة على ذلك، فإن تمييز خدمات الموظف العادية عن المنافع الإضافية المستمدة من خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة لا يغير من الاستنتاج الذي مفاده بأنه من الضروري محاسبة تلك الخطط. ومهما كان العنوان الذي تحمله تلك المنافع التي يقدمها الموظفون - أو المنافع التي تقدمها المنشأة - يجب الاعتراف بالمعاملة في البيانات المالية.

استنتاج ١٣ بالإضافة إلى ذلك، إن إلتهاج الحكومات في بعض البلدان بسياسة تشجيع ملكية أسهم الموظفين ليس سببا شرعيا لمنح هذه الأنواع من الخطط لتعمل محاسبيا مختلف، لأنه ليس من دور الإبلاغ المالي أن يمنح تعامل محاسبيا ملائم لمعاملات معينة لتشجيع المنشآت على الدخول فيها. على سبيل المثال، قد ترغب الحكومات بتشجيع المنشآت على تقديم معاشات تقاعد لموظفيها، والتخفيف من العبء المستقبلي على الدولة، ولكن ذلك لا يعني وجوب استبعاد تكاليف التقاعد من البيانات المالية. وميزودي القيام بذلك إلى إضعاف جودة التقارير المالية. إن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات لمستخدمي البيانات المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولا يغير حذف المصاريف من البيانات المالية من حقيقة أنه تم تكديدها. ويؤدي حذف المصاريف إلى المبالغة في تقدير الأرباح المبلغ عنها وبالتالي تكون البيانات المالية غير محايدة ولعل شفافية وقابليتها للمقارنة ضعيفة، وتكون على الأرجح مضللة للمستخدمين.

استنتاج ١٤ يبقى السؤال ما إذا كان يجب أن يكون هناك إعفاء لبعض الخطط، عندما يكون الخصم ضئيلا. على سبيل المثال، يحتوي بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٢ "حاسبة التعويضات على أساس الأسهم" إعفاء لخطط شراء أسهم الموظفين التي تستوفي معايير محددة، وإبداها أن يكون الخصم ضئيلا.

استنتاج ١٥ ومن ناحية، يبدو من المعقول إعفاء خطة شراء أسهم موظفين إذا لم يكن لها أساسا خصائص الخيار وكان الخصم ضئيلا. وفي تلك الحالات، فإن الحقوق الممنوحة للموظفين بموجب الخطة من المحتمل أن لا يكون لها قيمة كبيرة، من وجهة نظر المنشأة.

استنتاج ١٦ ومن ناحية أخرى، حتى إذا قبل المرء بملامة الإعفاء، إلا أن تحديد نطاقه أمرا صعبا، ومثال ذلك تحديد ما الذي يشكل خصما ضئيلا. ويناقش البعض أن خصم بنسبة ٥% عن سعر السوق (كما هو محدد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٢) هي نسبة مرتفعة جدا، مع ملاحظة أنه من الممكن بيع مجموعة من الأسهم بسعر يقارب سعر السهم الحالي. وزيادة على ذلك، يمكن مناقشة أنه من غير الضروري إعفاء هذه الخطط من المعيار. وإذا كانت الحقوق الممنوحة للموظفين ليس لها قيمة كبيرة، فإن هذا يشير إلى أن المبالغ المعنية غير هامة. ولأنه ليس من الضروري تضمين المعلومات غير الهامة في البيانات المالية، فليس هناك حاجة لإستثناء محدد في المعيار المحاسبية.

استنتاج ١٧ نظرا للأسباب الواردة في الفقرة السابقة، استنتج المجلس أن خطط أسهم الموظفين واسعة القاعدة، بما في ذلك خطط شراء أسهم الموظفين واسعة القاعدة، يجب أن لا تعفى من هذا المعيار.

استنتاج ١٨ إلا أن المجلس أشار أنه ربما تكون هناك حالات عندما تشارك المنشأة في معاملة مع موظف بصفته/بصفته حامل/حاملة لأدوات حقوق ملكية، بدلا من صفته/بصفته موظف أو موظفة. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة جميع حملة فئة محددة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها الحق في شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. وإذا استلم الموظف مثل هذا الحق لأنه/لأنها حامل/حاملة هذه الفئة المعنية من أدوات

حقوق الملكية، يستنتج المجلس أن منح أو ممارسة ذلك الحق يجب أن لا يخضع لمطالبات هذا المعيار، لأن الموظف استلم ذلك الحق بصفته مساهم وليس كموظف.

عمليات نقل أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين

١٩ إستنتاج في بعض الحالات، يمكن أن لا تصدر المنشأة أسهم أو خيارات أسهم للموظفين (أو أطراف أخرى) مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينقل المساهم (أو المساهمون) أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين (أو أطراف أخرى).

٢٠ إستنتاج بموجب هذا الاتفاق، تكون المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) دفع مقابلها بواسطة مساهمها. ويمكن أن ينظر إلى الاتفاق على أنه، جوهرياً، عبارة عن معاملتين - معاملة تكون فيها المنشأة قد أعلنت شراء أدوات حقوق ملكية بدون مقابل، ومعاملة ثانية تكون فيها المنشأة قد استلمت خدمات (أو بضاعة) كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها للموظفين (أو أطراف أخرى).

٢١ إستنتاج إن المعاملة الثانية عبارة عن معاملة دفع على أساس الأسهم. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة عمليات نقل أدوات حقوق الملكية بواسطة المساهمين إلى الموظفين أو أطراف أخرى بنفس الطريقة التي تتم بها محاسبة معاملات الدفع على أساس الأسهم الأخرى. وتوصل المجلس إلى نفس النتيجة فيما يخص عمليات نقل أدوات حقوق الملكية من المنشأة الأم أو منشأة أخرى ضمن نفس مجموعة المنشأة، إلى موظفي المنشأة أو موردين آخرين.

٢٢ إستنتاج لكن لا يعتبر مثل هذا النقل معاملة دفع على أساس الأسهم إذا كان من الواضح أن نقل أدوات حقوق الملكية إلى موظف أو طرف آخر هو لغرض غير الدفع مقابل بضاعة أو خدمات يتم توريدها للمنشأة. ويكون الحل كذلك، على سبيل المثال، إذا كان النقل لتسوية التزام شخصي لمساهم معين تجاه موظف ليس له علاقة بتوظيف من قبل المنشأة، أو إذا كانت هناك علاقة بين المساهم والموظف وكان النقل هدية شخصية بسبب تلك العلاقة.

المعاملات ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إتسماج الأصول"

٢٣ إستنتاج يمكن أن تشتري المنشأة بضاعة (أو أصول غير مالية أخرى) كجزء من صفائي الأصول المشتراة في عملية إتسماج أصول الذي يشتمل المقابل المدفوع لقاءها أسهماً أو أدوات حقوق ملكية أخرى تصدرها المنشأة. ولأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ينطبق على شراء الأصول وإصدار الأسهم المتعلق بإتسماج الأصول، فهو المعيار الأكثر تحديداً الذي يجب تطبيقه على تلك المعاملة.

٢٤ إستنتاج وبناء على ذلك، فإن أدوات حقوق الملكية التي تصدر في عملية إتسماج أصول مقابل سيطرة المنشأة المشتراة لا تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. إلا أن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي المنشأة المشتراة بصفتهم موظفين، على سبيل المثال مقابل خدمات مستمرة، تعتبر ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. كما يجب أيضاً محاسبة إفاء ترفيقات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو لية تحديلات أخرى عليها بسبب عملية إتسماج أصول أو لية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

المعاملات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرارات والقياس"

٢٥ يستتاج هذا المعيار التحديدات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كلاهما كما تم تعديلهما عام ٢٠٠٣) لكي يتم استبعاد المعاملات التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من نطاق هذين المعيارين.

٢٦ يستتاج على سبيل المثال، على فرض أن المنشأة ترمي عمدا ما لشراء أفضة لاستخدامها في عمليات تصنيع الملابس، يُطلب منها بموجبها أن تدفع نقدا إلى الطرف المقابل بمبلغ يعادل قيمة ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة في تاريخ تسليم الأفضة. ستقوم المنشأة بشراء البضاعة ودفع مبلغ نقدي على أساس سعر السهم فيها. ويستوفي هذا تعريف معاملة الدفع على أساس الأسهم. وعلاوة على ذلك، ولأن العقد هو لغرض شراء الأفضة، وهو بند غير مالي، وتم إبرام العقد بهدف استلام الأفضة لاستخدامها في أعمال التصنيع الخاصة بالمنشأة، فلا يعتبر العقد ضمن نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩.

٢٧ يستتاج نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ عقودا لشراء بنود غير مالية يمكن تسويتها نقدا أو بإداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال محتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة للمنشأة. يتضمن العقد الذي يمكن تسويته نقدا أو بإداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية للنصوص التالية: (أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد الطرفين تسويته نقدا أو بإداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية، (ب) عندما تكون القدرة على التسوية نقدا أو بإداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية غير صريحة في بنود العقد، لكن يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مماثلة نقدا أو بإداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو من خلال إبرام عقود تقاض، أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو إنتهائه)، (ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة لعقود مماثلة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض تحقيق الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش ربح التاجر، (د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلا للتحويل بسهولة إلى نقد (معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٨-١٠ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٥-٧).

٢٨ يستتاج المجلس أن العقود التي تمت مناقشتها في الفقرة ٢٧ يجب أن تبقى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم بالتالي استبعادها من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

٢٩ يستتاج عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، أخذ بدلية في اعتباره مناقشات المفاهيم المتعلقة بالإعتراف بمصروف ينشأ عن المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، بما في ذلك المناقشات التي قدمها المجاوبون على ورقة المناقشة والمطعون الآخرون. إن بعض المجاوبين الذين لم يوافقوا على الإعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملات دفع معينة على أساس الأسهم (أي تلك التي تنطوق بخيارات أسهم الموظفين) قاموا بذلك لأسباب عملية، وليس لأسباب تنطوق بالمفاهيم. ودرس المجلس تلك المسائل المالية فيما بعد (انظر فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠).

إستنتاج ٣٠ ركز المجلس في مناقشته على خيارات أسهم الموظفين، حيث يكمن معظم التعقيد والجدل، غير أن مسألة ما إذا كان الإعتراف بالمصروف أمراً ملائماً هي لوسع نطاقاً من ذلك - فهي تغطي كافة المعاملات المتعلقة بإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين أو موردي البضاعة والخدمات. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن المناقشات التي أوردتها الجابويون والمطلون الآخرون ضد الإعتراف بالمصروف تركز فقط على خيارات أسهم الموظفين. لكن إذا كانت مناقشات المفاهيم ضد الإعتراف بمصروف معين فيما يتعلق بخيارات أسهم الموظفين صحيحة (مثلاً، لا يوجد تكلفة على المنشأة)، فإن تلك المناقشات يجب أن تنطبق بالتساوي على المعاملات المتعلقة بأدوات حقوق الملكية الأخرى (مثلاً الأسهم) وأدوات حقوق الملكية الصادرة لأطراف أخرى (مثلاً موردي الخدمات المهنية).

إستنتاج ٣١ إن أساس الإعتراف بكلفة أنواع معاملات الدفع على أساس الأسهم - بغض النظر ما إذا كانت أداة حق الملكية هي سهم أو خيار سهم، وبغض النظر ما إذا كانت تمنح أداة حق الملكية لموظف أو جهة أخرى - هو أن المنشأة قد اشتركت في معاملة تمثل في جوهرها أي إصدار آخر لأدوات حقوق الملكية. وبعبارة أخرى، استلمت المنشأة موارد (بضاعة أو خدمات) كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى. وعليها بناء على ذلك محاسبة التدفق الدلزل من الموارد (بضاعة أو خدمات) والزيادة في حقوق الملكية. وتبعاً لذلك، على المنشأة أيضاً محاسبة المصروف الناتج من استهلاك تلك الموارد، إما في وقت استلام البضاعة أو الخدمات أو في تاريخ لخر لاحق.

إستنتاج ٣٢ وافق العديد في رددهم على مسودة العرض ٢ على هذا الإستنتاج، في حين لم يوافق عليها آخرون، فمنهم من لم يوافق على المبدأ، والبعض الآخر لم يوافق لأسباب عملية، في حين لم يوافق آخرون لكلا السببين معاً. وقد أخذ المجلس بعين الإعتبار المناقشات المنوطة للإعتراف بالمصروف من حيث المبدأ، عندما أعد مسودة العرض ٢، بالإضافة إلى المناقشات المنوطة للإعتراف بالمصروف لأسباب عملية، كما هي موضحة أدناه وكذلك في فقرات الإستنتاج ٢٩٤-٣١٠.

إستنتاج ٣٣ تتضمن المناقشات المقدمة عموماً ضد الإعتراف بالمصروف ما يلي:

- (أ) أن المعاملة هي بين المساهمين والموظفين، وليس بين المنشأة والموظفين.
- (ب) لا يقدم الموظفون خدمات مقابل الخيارات.
- (ج) لا توجد تكلفة على المنشأة، لأنه لم يتم التنازل عن النقد أو أصول أخرى؛ ويتحمل المساهمون التكلفة، على شكل تخفيض لحصص ملكيتهم، وليس المنشأة.
- (د) إن الإعتراف بالمصروف لا يتسجم مع تعريف المصروف في أطر المفاهيم التي يستخدمها واضعو المعايير المحاسبية، بما في ذلك إطار إعداد وعرض البيانات المالية الخاص بمجلس معيير المحاسبة الدولية.
- (هـ) يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتحملها المساهمون في تخفيض حصة السهم من الأرباح؛ وإذا تم الإعتراف بالمعاملة في حسابات الشركة، فإن التكلفة الناتجة في بيان الدخل تعني أن حصة السهم من الأرباح قد تقيدت مرتين.

(و) إن طلب الإعتراف بالتكلفة له عواقب اقتصادية سلبية، لأنه لا يشجع المنشآت على تقديم خطط أسهم الموظفين أو الإستمرار بها.

"المنشأة ليست طرفاً في المعاملة"

إستنتاج ٣٤ يناقش البعض أن أثر خطط أسهم الموظفين يتمثل في نقل المساهمون للقائمون ببعض حصصهم في الملكية إلى الموظفين وأن المنشأة ليست طرفاً في هذه المعاملة.

إستنتاج ٣٥ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وتضع المنشآت، وليس المساهمون، خطط أسهم الموظفين، وتصدر المنشآت، وليس المساهمون، خيارات الأسهم لموظفيها. وحتى لو لم يكن ذلك هو الحال، مثلاً إذا نقل المساهمون أسهماً أو خيارات أسهم مباشرة إلى الموظفين، فلا يعني هذا أن المنشأة ليست طرفاً في المعاملة. يتم إصدار أدوات حقوق الملكية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، وتستلم المنشأة، وليس المساهمون، تلك الخدمات. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة محاسبة الخدمات المستلمة مقابل أدوات حقوق الملكية الصادرة. وأشار المجلس أن هذا الوضع لا يختلف عن الحالات الأخرى التي يتم فيها إصدار أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة ضمانات للتدفق، فإنها تعترف بالتدفق المعقوض مقابل الضمانات الصادرة. ورغم أن نشر إصدار الضمانات والممارسة اللاحقة لها يمكن أن توصف على أنها نقل لحصص الملكية من المساهمين للقائمين إلى حملة للضمانات، إلا أن المنشأة رغم ذلك تعتبر طرفاً في المعاملة لأنها تستلم الموارد (التدفق) مقابل إصدار الضمانات وموارد إضافية (التدفق) مقابل إصدار الأسهم عند ممارسة الضمانات. وعلى نحو مماثل، وبالنسبة لخيارات أسهم الموظفين، تستلم المنشأة الموارد (خدمات الموظفين) مقابل إصدار الخيارات وموارد إضافية (التدفق) مقابل إصدار الأسهم لدى ممارسة الخيارات.

"الموظفون لا يقدمون خدمات"

إستنتاج ٣٦ ويرد بعض الذين يجادلون بأن المنشأة ليست طرفاً في المعاملة على النقاط المذكورة أعلاه بأن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، لأنه يتم الدفع للموظفين نقداً (أو بأصول أخرى) مقابل خدماتهم.

إستنتاج ٣٧ ومرة أخرى، لم يفتح المجلس بهذا النقاش. فإذا كان صحيحاً أن الموظفين لا يقدمون خدمات مقابل خيارات الأسهم الخاصة بهم، فإن هذا يعني أن المنشآت تصدر خيارات أسهم قيمة ولا تحصل على شيء بالمقابل. والموظفون لا يدفعون نقداً مقابل خيارات الأسهم التي يستلمونها. ومن هنا، فإذا كانوا لا يقدمون خدمات مقابل الخيارات، فإنهم لا يقدمون شيئاً بالمقابل. وإذا كان هذا صحيحاً، فليس بإصدار هذه الخيارات يخرق مدراء المنشأة واجباتهم الائتمانية تجاه المساهمين.

إستنتاج ٣٨ نموذجياً، تشكل الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين جزءاً واحداً من مجموعة تعويضاتهم. على سبيل المثال، يمكن أن يحصل الموظف على مجموعة تعويضات تتألف من الراتب الأساسي النقدي، وسيارة الشركة، والتقاعد، ومنافع الرعاية الصحية، ومنافع أخرى بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم. ومن غير الممكن عادة تحديد الخدمات المستلمة فيما يخص المكونات المختلفة

لمجموعة التعويضات تلك، مثلا الخدمات المستلمة فيما يخص منافع الرعاية الصحية. غير أن ذلك لا يعني أن الموظف لا يقدم خدمات مقابل منافع الرعاية الصحية تلك. بل أن الموظف يقدم خدمات مقابل مجموعة التعويضات بمجموعها.

٣٩ باستنتاج، يتم منح الأسهم، أو خيارات الأسهم، أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين لأهمهم موظفين. وتشكل أدوات حقوق الملكية الممنوحة جزء من مجموعة تعويضاتهم الإجمالية، بغض النظر ما إذا كانت تمثل جزءا كبيرا أم صغيرا.

"لا يوجد تكلفة على المنشأة، بالتالي لا يوجد مصروف"

٤٠ يستنتاج البعض بالقول أنه طالما لا تقتضي الدفعات على أساس الأسهم من المنشأة لتوضيحية بأي نقد أو أصول أخرى، فلا يوجد تكلفة عليها، وبالتالي لا يجب الاعتراف بأي مصروف.

٤١ يعتبر المجلس هذا النقاش غير صحيح، لأنه يفضل ما يلي:

(أ) في كل مرة تستلم فيها المنشأة موارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، لا يكون هناك تدفق صادر للتدفق أو أصول أخرى، وفي كل مناسبة أخرى يتم الاعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية في البيانات المالية؛ و

(ب) ينشأ المصروف من استهلاك تلك الموارد، وليس من تدفق صادر للأصول.

٤٢ وبعبارة أخرى، بغض النظر عما إذا سلم المرء بأن المنشأة تتحمل تكلفة ما، ينبغي وجود قيد محاسبي للاعتراف بالموارد المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، كما هو الأمر في مناسبات أخرى يتم فيها إصدار أدوات حقوق ملكية. على سبيل المثال، عندما يتم إصدار الأسهم مقابل النقد، ينبغي وجود قيد للاعتراف بالنقد المقبوض. وإذا تم استلام أصل غير نقدي، مثل معدات وآلات، مقابل تلك الأسهم بدلا من النقد، يقتضي الأمر وجود قيد للاعتراف بالأصول المستلمة. وإذا نشرت المنشأة مؤسسة عمل أو منشأة أخرى بإصدار أسهم في عملية إنعماج أعمال، على المنشأة الاعتراف بصافي الأصول المشتركة.

٤٣ يمثل الاعتراف بمصروف معين ينشأ عن مثل تلك المعاملة استهلاكاً للموارد المستلمة، أي "استنفاد" الموارد المستلمة مقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وفي حالة المعدات والآلات المذكورة أعلاه، يتم استهلاك الأصل خلال عمره المتوقع، ما ينتج عنه الاعتراف بمصروف معين في كل سنة. وفي النهاية، يتم الاعتراف بكامل المبلغ المعترف به للموارد المستلمة عندما تم إصدار الأسهم على أنه مصروف (بما في ذلك أية قيمة متبقية، تشكل جزء من قياس الربح أو الخسارة عند التصرف في الأصل). وعلى نحو مماثل، إذا تم شراء مؤسسة عمل أو منشأة أخرى عن طريق إصدار الأسهم، يتم الاعتراف بمصروف معين عند استهلاك الأصول المشتركة. على سبيل المثال، سيتم الاعتراف بالمخزون المشتري كمصروف عند بيعه، رغم أنه لم يتم دفع أي نقد أو أصول أخرى لشراء ذلك المخزون.

٤٤ إن الاختلاف الوحيد في حال خدمات الموظف (أو الخدمات الأخرى) المستلمة كمقابل لإصدار الأسهم أو خيارات الأسهم هو أنه عادة ما يتم استهلاك الموارد المستلمة مباشرة عند استلامها. وهذا يعني الاعتراف مباشرة بمصروف معين لاستهلاك الموارد، بدلا من الاعتراف بها خلال فترة من الوقت. ويستنتج المجلس أن توقيت الاستهلاك لا يغير المبدأ، وأنه يجب أن تعترف البيانات المالية

بإستلام واستهلاك الموارد، حتى عندما يحدث الإستهلاك في نفس وقت الإستلام، أو بعد ذلك بقليل. وتناقش الفترات ٤٥-٥٢ هذه النقطة بمزيد من التفصيل.

"الإعتراف بالمصروف غير منسجم مع تعريف المصروف"

٤٥ إستنتاج البعض في مسألة ما إذا كان الإعتراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم أمر لا ينسجم مع أطر مفاهيم واضعي المعايير المحاسبية، وبالتحديد الإطار الذي ينص على ما يلي:

"المصاريف عبارة عن انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تنقذات صادرة أو إستنزاف للأصول أو تكبد للإلتزامات ينتج عنه انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المتعلقة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية (الفقرة ٧٠ مع زيادة التأكيد)."

٤٦ يناقش البعض أنه إذا تم إستلام الخدمات في معاملة دفع على أساس الأسهم، فإنه لا توجد معاملة أو حدث يلبي تعريف المصروف. كما يؤكدون بأنه لا يوجد تنفق صادر من الأصول ولا يتم تكبد أي للترام. وزيادة على ذلك، ولأن الخدمات لا تلبي عادة معايير الإعتراف كالمسل، فهناك جدل بأن إستهلاك تلك الخدمات لا يمثل إستنزافاً للأصول.

٤٧ يعرف الإطار الأصل، ويوضح بأن مصطلح "أصل" لا يقتصر على الموارد التي يمكن الإعتراف بها كأصول في الميزانية العمومية (الإطار، الفقرتان ٤٩ و ٥٠). ورغم أنه يمكن أن لا تلبي الخدمات التي سيتم إستلامها في المستقبل تعريف الأصل*، إلا أن الخدمات تعتبر أصولاً عند إستلامها. ويتم عادة إستهلاك هذه الأصول مباشرة. وهذا موضح في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ عناصر البيانات المالية:

"لا يمكن تخزين الخدمات التي تقدمها منشآت أخرى، بما في ذلك الخدمات الشخصية، ويتم إستلامها وإستخدامها في وقت واحد. ويمكن أن تكون أصولاً لمنشأة ما لفترة مؤقتة فقط - حيث تستملكها المنشأة وتستخدمها - رغم أن إستخدامها يمكن أن يخلق أو يضيف قيمة على أصول أخرى للمنشأة... (الفقرة ٣١٤)."

٤٨ وينطبق هذا على كافة أنواع الخدمات، مثل خدمات الموظفين، والخدمات القانونية، وخدمات الهاتف. كما ينطبق أيضاً بعض النظر عن شكل الدفع. على سبيل المثال، إذا اشترت منشأة خدمات مقابل نقد، يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

من/ الخدمات المستلمة
إلى/ النقد المدفوع

٤٩ إستنتاج بعض الأحيان، يتم إستهلاك تلك الخدمات في إيجاد أصل قابل للإعتراف به، كالمخزون، وفي هذه الحالة يتم رسملة المبلغ المدين للخدمات المستلمة كجزء من أصل معترف به. لكن في أغلب الأحيان لا توجد الخدمات أصلاً قابلاً للإعتراف به أو تشكل جزءاً منه، وفي هذه الحالة يُقيد المبلغ المدين للخدمات المستلمة مباشرة في بيان الدخل على أنه مصروف. ولا يمثل القيد المدين المسابقة (بالمصروف الناتج) التنفق النقدي الصادر، أي لأي غرض كان ذلك القيد الدائن. كما لا يمثل أيضاً نوعاً ما من بند الموازنة، لتحقيق التوازن بين الحسابات. ويمثل القيد المدين أعلاه الموارد المستلمة، ويمثل المصروف الناتج إستهلاك تلك الموارد.

* على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون لدى المنشأة سيطرة على الخدمات المستقبلية.

٥٠. يستتاج ٥٠. وينطبق نفس التحليل إذا تم شراء الخدمات مع تسديد النفقات على شكل أسهم أو خيارات أسهم. ويمثل المصروف الناتج استهلاكاً للخدمات، أي استنزافاً للأصول.

٥١. يستتاج ٥١. من أجل توضيح هذه النقطة، لنفرض أن منشأة ما لديها بنيتين، في كل منهما تكلفة بالغاز، وتصدر المنشأة أسهما لمورد الغاز بدلاً من الدفع له نقداً. ولنفرض أنه في البنية الأولى، يتم توريد الغاز للغاز بواسطة فيوب، وبالتالي يُستهلك فور استلامه. ولنفرض أنه في البنية الأخرى، يتم توريد الغاز في شكل عيوت، ويُستهلك خلال فترة من الزمن. في كلتا الحالتين، استلمت المنشأة أصولاً كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية، ويجب عليها بناءً على ذلك الإعراف بالأصول المستلمة، ومساهمة مقابلة في حقوق الملكية. وإذا تم استهلاك الأصول فوراً (الغاز المستلم بواسطة الأفيوب)، يتم الإعراف مباشرة بمصروف معين، وإذا تم استهلاكها فيما بعد (الغاز المستلم في شكل عيوت)، يتم الإعراف بمصروف معين في وقت لاحق عند استهلاك الأصول.

٥٢. يستتاج ٥٢. وبناءً على ذلك، يستتج المجلس أن الإعراف بمصروف معين ينشأ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم ينسجم مع تعريف المصروف الوارد في الإطار.

٥٣. يستتاج ٥٣. أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية بعين الاعتبار نفس المسألة وتوصل إلى نفس النتيجة الواردة في البيان رقم ١٢٣:

لشار بعض المجابون إلى أن تعريف المصاريف الوارد في بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٦ "عناصر البيانات المالية" ينص على أن المصاريف تنتج من التناقصات الصادرة أو استنزاف الأصول أو تكبد الإلتزامات (أو كلا الأمرين). ولكنوا أنه لا يجب الإعراف بأي مصروف لأن إصدار خيارات الأسهم لا ينتج عنه تكبد التزام معين. ويوافق المجلس على أن خيارات أسهم الموظفين لا تعتبر التزاماً - مثل ضمانات شراء الأسهم، بل تعتبر أدوات حقوق ملكية للجهة المصدرة. وعلى أية حال، فإن أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، هي أدوات مالية قيمة وبالتالي يتم إصدارها لأعيان ذات قيمة، وتعتبر خيارات الأسهم، بالنسبة للموظف، هي خدمات الموظف. إن استخدام المنافع المتضمنة في الأصل المستلم في عمليات المنشأة ينتج عنه مصروف ما. (يشير بيان المفاهيم ٦، الفقرة ٨١، هامش ٤٣، إلى أن معظم المصاريف، من حيث المفهوم، تؤدي إلى تناقص الأصول. لكن إذا حدث استلام الأصل، مثل الخدمات، واستخدمه في نفس الوقت تقريباً، فلا يسجل الأصل على الأغلب.) [الفقرة ٨٨].

حصة السهم من الأرباح - تأكيد مرتين

٥٤. يستتاج ٥٤. يناقش البعض أن أية تكلفة ناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم معترف بها مسبقاً في تخفيض حصة السهم من الأرباح. وإذا تم الإعراف بمصروف معين في بيان الدخل، فإن حصة السهم من الأرباح - تأكيد مرتين.

٥٥. يستتاج ٥٥. غير أن المجلس لشار إلى أن هذه النتيجة مناسبة. على سبيل المثال، إذا دفعت المنشأة للموظفين نقداً لقاء خدماتهم من ثم تمت إعادة النقد إلى المنشأة، كمقابل لإصدار خيارات الأسهم، فإن الأثر على حصة السهم من الأرباح سيكون نفس الأثر الناتج عن إصدار تلك الخيارات مباشرة للموظفين.

٥٦. يستتاج ٥٦. ويعكس ببساطة الأثر المزدوج على حصة السهم من الأرباح الحدين الإقتصاديين اللذين حصلوا: أصدرت المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم، وبذلك زادت عدد الأسهم المشمولة في حساب حصة السهم من الأرباح - على الرغم من أنه في حالة الخيارات، فقط إلى الحد الذي تعتبر فيه الخيارات منخفضة الربحية - كما إنها استهلك أيضاً الموراد التي استلمتها مقابل تلك الخيارات، مخفضة

بذلك من الأرباح. وتم توضيح هذا في مثال المعدلات والآلات المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣. ويؤثر إصدار الأسهم على عدد الأسهم في حساب حصة السهم من الأرباح، ويؤثر استهلاك الأصل على الأرباح.

إستنتاج ٥٧ باختصار، استنتج المجلس أن الأثر المزدوج على حصة السهم المخفضة من الأرباح ليس حسابيا مزدوجا لأثر منح السهم أو خيار السهم - لا يتم حساب نص الأثر مرتين. وبدلاً من ذلك، يتم حساب كل أثر من الأثرين المختلفين مرة واحدة.

"العواقب الاقتصادية السلبية"

إستنتاج ٥٨ يناقش البعض أن طلب الإعتراف (أو مزيداً من الإعتراف) بالدفع للموظفين على أساس الأسهم يكون له نتائج اقتصادية سلبية، من حيث أنه يمكن أن يعيق المنشآت دون استحداث خطط أسهم موظفين أو الإستمرار بها.

إستنتاج ٥٩ في حين يناقش البعض الآخر أنه إذا أدى تقديم التغييرات المحاسبية إلى تقليل استخدام خطط أسهم الموظفين، فإن السبب قد يكمن وراء أن المتطلب الذي يقتضي من المنشآت محاسبة خطط أسهم الموظفين بشكل صحيح قد كشف عن النتائج الاقتصادية لمثل تلك الخطط. ويناقشون أن هذا سوف يسمح من نشوء الاقتصادي الحالي، بحيث تحصل المنشآت على الموارد وتستهلكها بإصدار أسهم أو خيارات أسهم قيمة دون محاسبة تلك المعاملات.

إستنتاج ٦٠ أشار المجلس إلى أن دور المحاسبة، في أي حدث، هو الإبلاغ عن المعاملات والأحداث بطريقة محايدة، وليس منح تعامل تفضيلي "لمعاملات محددة لتشجيع المنشآت على المشاركة في تلك المعاملات. وإن التقييم بذلك يضعف من جودة إعداد التقارير المالية. وإن حذف المصاريف من البيانات المالية لا يغير من حقيقة أنه تم تكبد تلك المصاريف. وعليه، إذا تم حذف المصاريف من بيان الدخل، يبالغ في تقدير الأرباح المبلغ عنها. وتكون البيانات المالية غير محايدة، وأقل شفافية، ومن المحتمل أن تكون مضللة للمستخدمين. وتكون قابلية المقارنة ضعيفة، نظراً لأن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع للموظفين على أساس الأسهم تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن قطاع إلى آخر، ومن سنة إلى أخرى. وما هو أكثر أهمية هو ضعف المسئلة، لأن المنشآت لا تقوم بمحاسبة المعاملات التي أبرمتها ونتائج تلك المعاملات.

قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأكوات الملكية في المنشأة

إستنتاج ٦١ من أجل الإعتراف بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأكوات الملكية في المنشأة، من الضروري تحديد كيفية قياس المعاملات. بدأ المجلس بالأخذ بعين الإعتبار كيفية قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم من حيث الأسم. وفي وقت لاحق، درس مسائل عملية تنشأ عن تطبيق منهج القياس المفضل لديه. وهناك سؤالين أساسيين، فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية:

(أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه؟

(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك؟

إستنتاج ٦٢ وللإجابة على هذه الأسئلة، درس المجلس المبادئ المحاسبية التي تنطبق على معاملات حقوق الملكية. إذ ينص الإطّار على ما يلي:

إن حقوق الملكية هي عبارة عن الحصّة المتبقّية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة الإلتزامات... ويتمدّ المبلغ الذي تبين به حقوق الملكية في الميزانية العمومية على قياس الأصول والإلتزامات. ومن الطبيعي أن يتعدّل إجمالي مبلغ حقوق الملكية بالصفحة فقط مع إجمالي القيمة السوقية لأسهم المنشأة... (القرئان ٤٩ و ٦٧).

إستنتاج ٦٣ إن المعاملة المحاسبية التي تقابل هذا التعريف هي:

الأصول مطروحة منها الإلتزامات تساوي حقوق الملكية

إستنتاج ٦٤ إن حقوق الملكية عبارة عن حصّة متبقّية، اعتماداً على قياس الأصول والإلتزامات. وبناء على ذلك، تركز المحاسبة على تسجيل التغييرات في الجانب الأيسر من المعادلة (الأصول مطروحة منها الإلتزامات، أو صافي الأصول)، بدلاً من الجانب الأيمن منها. وتنشأ التغييرات في حقوق الملكية من التغييرات في صافي الأصول. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة أسهماً مقابل النقد، فإنّها تعترف بالنقد المقبوض وبزيادة مقابلة في حقوق الملكية. ولا تؤثر التغييرات الفلاحقة في السعر السوقى للأسهم على صافي أصول المنشأة، وبالتالي لا يتم الاعتراف بتلك التغييرات في القيمة.

إستنتاج ٦٥ وعليه، استنتج المجلس أنه عند محاسبة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يكون الهدف المحاسبي الرئيسي هو محاسبة البضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية. ولذلك، فإنّه يجب محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بنفس الطريقة التي تتمّ بها محاسبة المعاملات الأخرى لإصدار أدوات حقوق الملكية، من خلال الاعتراف بالمقابل المستلم (التغيير في صافي الأصول)، والاعتراف بزيادة مقابلة في حقوق الملكية.

إستنتاج ٦٦ وبالنظر إلى هذا الهدف، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه يجب قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو يتم فيه استلام تلك الخدمات. وبعبارة أخرى، بما أن التغيير في صافي الأصول يحدث عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند استلام الخدمات، فإن القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات في ذلك التاريخ توفر قياساً مناسباً للتغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ٦٧ غير أنه بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين، يكون من الصعب عادة قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة مباشرة. وكما أشرنا سابقاً، يتم نمونجياً منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين على أنها مكون واحد من مجموعة تعويضاتهم. ومن غير المحتمل عادة تحديد الخدمات المقدّمة فيما يخص المكونات المختلفة لتلك المجموعة. وقد يكون من غير المحتمل كذلك قياس القيمة العادلة لكامل المجموعة بشكل مستقل، دون قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مباشرة. وعلاوة على ذلك، يتم أحياناً منح الخيارات أو الأسهم كجزء من اتفاق مكافآت معين، بدلاً من كونها جزء من تعويضات أساسية، مثلاً كحافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة، أو مكافأتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعندما تمنح المنشأة خيارات الأسهم، بالإضافة إلى التعويضات الأخرى، فإنّها تدفع تعويضات إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المحتمل أن يكون تقدير القيمة العادلة لتلك المنافع الإضافية أمراً صعباً.

٦٨ يستنتاج أن نظراً لهذه الصعوبات العملية التي تبرز في القياس المباشر للقيمة العادلة لخدمات الموظفين المستلمة، يستنتج المجلس أنه من الضروري قياس الجانب الآخر من المعاملة، أي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وفي هذا السياق، أخذ المجلس بعين الاعتبار نفس الأسئلة الأساسية المذكورة أعلاه:

- (أ) ما هو أساس القياس الواجب تطبيقه ؟
(ب) متى يجب تطبيق أساس القياس ذلك ؟

أساس القياس

٦٩ ناقش المجلس أسس القياس التالية، لتحديد أي منها يجب تطبيقه من حيث المبدأ:

- (أ) التكلفة التاريخية
(ب) القيمة الجوهرية
(ج) الحد الأدنى للقيمة
(د) القيمة العادلة

التكلفة التاريخية

٧٠ يستنتاج أن في الإختصاصات التي يسمح فيها للتوزيع، تقوم المنشآت عموماً بإعادة شراء أسهمها، إما مباشرة أو من خلال وسيلة ما مثل صندوق معين، والتي تستخدم للوفاء بوعود لمنح الأسهم للموظفين أو ممارسة خيارات أسهم الموظفين. والاساس المحتمل لقياس منح الخيارات أو الأسهم هو التكلفة التاريخية (سعر الشراء) لأسهمها التي تحتفظ بها منشأة ما (أسهمها الخاصة المحتفظ بها)، حتى لو تم شرائها قبل التقييم بالمنح.

٧١ وبالنسبة لخيارات الأسهم، فإن هذا يستتبع مقارنة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها مع سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين. ويتم الاعتراف بأي عجز كمصروف. وبإضافة، ومن ناحية فرضية، إذا تجاوز سعر الممارسة التكلفة التاريخية للأسهم الخاصة المحتفظ بها، فإنه يتم الاعتراف بالزيادة على أنه ربح.

٧٢ ومنذ الوهلة الأولى، إذا ركز المرء ببساطة على التكتفات النقدية ذات العلاقة، يبدو أساس التكلفة التاريخية معقولاً: هناك تدفق نقدي صافٍ لشراء الأسهم، يتبعه تدفق نقدي وارد عندما يتم نقل هذه الأسهم إلى الموظفين (سعر الممارسة)، بالإضافة إلى أي عجز يمثل تكلفة على المنشأة. فإذا ارتبطت التكتفات النقدية بأي شيء عدا عن الأسهم الخاصة بالمنشأة، فإن هذا المنهج سيكون ملائماً. فعلى سبيل المثال، لنفترض أن شركة ABC Ltd اشترت أسهماً في منشأة أخرى XYZ Ltd بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة^{*}، وباعت فيما بعد الأسهم للموظفين بمبلغ إجمالي مقداره ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. فإن المنشأة تعترف بمصروف معين مقابل عجز مقداره ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

* يتم التعبير عن كافة المبالغ النقدية في أساس الاستنتاجات هذا بوحدة العملة CU.

بإستنتاج ٧٣ لكن عند تطبيق هذا التحليل على الأسهم الخاصة بالمنشأة، لا يكون الأمر منطقي. إذ أن الأسهم الخاصة بالمنشأة لا تعد من أصول المنشأة^{٢٠}. بل أن الأسهم عبارة عن حصة في أصول المنشأة. ومن هنا، فإن توزيع النقد لإعادة شراء الأسهم هو إعادة لرأس المال إلى المساهمين، ويجب بالتالي الاعتراف به على أنه انخفاض في حقوق الملكية. وعلى نحو مماثل، عندما يتم لاحقاً إعادة إصدار الأسهم أو نقلها، يكون التدفق النقدي الواردة هو زيادة في رأس مال المساهمين، ويجب بالتالي الاعتراف به على أنه زيادة في حقوق الملكية. ويتبع ذلك عدم الاعتراف بأي إيراد أو مصروف. وكما أن إصدار الأسهم لا يمثل إيراداً للمنشأة، فإن إعادة شراء تلك الأسهم لا تمثل مصروفاً.

بإستنتاج ٧٤ لذلك، استنتج المجلس أن التكلفة التاريخية ليست أساساً ملائماً تقاس بناءً عليه المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

القيمة الجوهرية

بإستنتاج ٧٥ يمكن قياس أداة حق ملكية بقيمتها الجوهرية. والقيمة الجوهرية لخيار السهم في أي وقت هي الفرق بين سعر السوق للأسهم ذات الصلة وسعر ممارسة الخيار.

بإستنتاج ٧٦ وغالباً ما تكون القيمة الجوهرية لخيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح - وعموماً ما يكون سعر الممارسة بالقيمة السوقية للأسهم في تاريخ المنح. لذلك، يكون تقييم خيارات الأسهم، في حالات عديدة، بقيمتها الجوهرية في تاريخ المنح مكافئاً لحجم إعطاء الخيارات لية قيمة.

بإستنتاج ٧٧ إلا أن القيمة الجوهرية للخيار لا تعكس قيمته بالكامل. حيث تباع الخيارات في السوق بكثر من قيمتها الجوهرية. ويعود سبب ذلك إلى أن صاحب الخيار لا يحتاج إلى ممارسته مباشرة ويستفيد من لية زيادة في قيمة الأسهم ذات الصلة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن الفائدة النهائية التي يحققها صاحب الخيار هي القيمة الجوهرية للخيار في تاريخ الممارسة، إلا أنه يستطيع تحقيق تلك القيمة الجوهرية المستقبلية بسبب احتفظه بالخيار. وبناءً عليه، يستفيد صاحب الخيار من حق المشاركة في الأرباح المستقبلية المكتسبة من الزيادة في سعر الأسهم. كما يستفيد من الحق في تأجيل دفع سعر ممارسة الخيار حتى نهاية مدة الخيار. ويشار إلى هذه المنافع عموماً "بالقيمة الزمنية" للخيار.

بإستنتاج ٧٨ وبالنسبة للعديد من الخيارات، تمثل القيمة الزمنية جزءاً كبيراً من قيمتها. وكما لشرنا سابقاً، تكون القيمة الجوهرية للعديد من خيارات أسهم الموظفين صفراً في تاريخ المنح. وعليه، تتألف قيمة الخيار بالكامل من القيمة الزمنية. وفي تلك الحالات، فإن تجاهل القيمة الزمنية من خلال تطبيق طريقة القيمة الجوهرية في تاريخ المنح يقلل من قيمة الخيار بنسبة ١٠٠%.

^{٢٠} تتناول ورقة المناقشة هذه الفصلة كما يلي:

يمكن أن تقدم الممارسة المحاسبية في بعض الاختصاصات أسهم خاصة مشتركة كأصل، لكنها لا تتعد الخصائص الأساسية للأصل - الفترة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية. والمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتأتى عادة من حصة معينة في الأسهم هي عبارة عن الحق باستلام توزيعات الأرباح والحق في الأرباح المكتسبة من الزيادة في قيمة الأسهم. وعندما يكون لدى الشركة حصة في أسهمها، فإنها تستلم توزيعات الأرباح على تلك الأسهم فقط إذا افترضت أن تنفعها، ولا تمثل توزيعات الأرباح هذه ربها للشركة، حيث لا يحدث تغيير في صافي الأصول: حيث أن تدفق الأموال يأخذ ببساطة شكل دورة كاملة. وفي حين أنه يمكن للشركة التي تحتفظ بأسهمها الخاصة في الخزينة أن تنفعها وتستلم مبلغاً أعلى إذا ازدادت قيمتها، إلا أنها تستطيع عموماً إصدار الأسهم لأطراف أخرى بسعر السوق الحالي (أو بسعر قريب منه). وعلى الرغم من إمكانية وجود أسباب قانونية أو تنظيمية أو إدارية تكمن وراء بيع الأسهم المستط بها كأهم خزانة بشكل أسهل من إصدار أسهم جديدة، إلا أن مثل تلك الاعتبارات لا تبطل تعاضداً أساسياً بين الحالتين (الهامش الفترة ٧/٤).

إستنتاج ٧٩ استنتج المجلس، بشكل عام، أن أساس قياس القيمة الجوهرية ليس ملائماً لقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم، لأن حذف القيمة الزمنية للخيار يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من القيمة الإجمالية للخيار. وإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم يمثل هذه القيمة المخفضة وسوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

الحد الأدنى للقيمة

إستنتاج ٨٠ يمكن قياس خيار السهم بالحد الأدنى من قيمته. ويعتمد الحد الأدنى للقيمة على أساس أن الشخص الذي يرغب في شراء خيار شراء في المستقبل لسهم معين سيكون راعياً في دفع على الأقل (وكتابة الخيار سيطلب على الأقل) قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. لذلك، يمكن حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام أسلوب القيمة الحالية. وبالنسبة لحصة الدفع من توزيعات الأرباح، يكون الحساب كما يلي:

(أ) السعر الحالي للسهم، مطروحاً منه

(ب) القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقعة من ذلك السهم خلال مدة الخيار (إذا لم يستلم صاحب الخيار توزيعات الأرباح)، مطروحاً منه

(ج) القيمة الحالية لسعر الممارسة.

إستنتاج ٨١ يمكن أيضاً حساب الحد الأدنى للقيمة باستخدام نموذج تسعير الخيارات ذو مستوى تقلب متوقع تساوي صفر تقريباً (لا تساوي صفرًا تمامًا، لأن بعض نماذج تسعير الخيارات تستخدم التقلب كمقيوم عليه، والصفر لا يمكن أن يكون مقصوماً عليه).

إستنتاج ٨٢ يمثل أساس قياس الحد الأدنى للقيمة جزءاً من القيمة الزمنية للخيارات، كونها قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. ولا يمثل آثار التقلب. ويستفيد أصحاب الخيار من التقلب لأنهم يملكون الحق في المشاركة في الأرباح المتكاثرة من الزيادة في سعر السهم خلال مدة الخيار دون أن يضطروا لتحمل كامل مخاطرة الخسارة من الانخفاض في سعر السهم. ويتجاهل التقلب، فإن أسلوب الحد الأدنى للقيمة ينتج عنه قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من القيم التي تنتجها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ٨٣ استنتج المجلس أن الحد الأدنى للقيمة ليس أساساً ملائماً للقياس، لأن تجاهل آثار التقلب يتجاهل جزءاً كبيراً محتملاً من قيمة الخيار. وكما في القيمة الجوهرية، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالحد الأدنى لقيمة الخيار سوف لن يمثل بصدق تلك المعاملات في البيانات المالية.

القيمة العادلة

إستنتاج ٨٤ استخدمت القيمة العادلة مسبقاً في مجالات أخرى من المحاسبة، بما في ذلك المعاملات الأخرى التي يتم فيها شراء الموردين غير النقدي من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يتم قياس عملية إدماج بالثراء لمؤسسة عمل بالقيمة العادلة للمقابل المقدم، بما في ذلك القيمة العادلة لأية أدوات حقوق ملكية أصدرتها المنظمة.

إستنتاج ٨٥ تمثل القيمة العادلة، وهو المبلغ الذي يمكن به تبادل أداة حق ملكية ممنوحة بين أطراف مطلعة راغبة في معاملة على أساس تجاري، كل من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية وتوفر بالتالي قياساً للقيمة الإجمالية لخيار السهم (بخلاف القيمة الجوهرية أو الحد الأدنى للقيمة). وهي القيمة التي تكسب الاتفاقية بين المنشأة وموظفيها، الذي وافقت المنشأة بموجبها على منح خيارات أسهم للموظفين مقابل

خدماتهم التي يقدمونها للمنشأة. ومن هنا، فإن قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم بالقيمة العادلة يضمن أن يتم تمثيل تلك المعاملات بصدق في البيانات المالية، وبالإستجماع مع المعاملات الأخرى التي تستلم فيها المنشأة الموارد كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

إستنتاج ٨٦ وعليه، ليستنتج المجلس أنه ينبغي قياس الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة بقيمتها العادلة.

إستنتاج ٨٧ ومن بين الذين استجابوا لمسودة العرض ٢ الذين تطرقوا لهذه المسألة، ووفق العديد على مقترح قياس أدوات حقوق الملكية الممنوحة بقيمتها العادلة. وبعض الذين لم يوافقوا على المقترح، أو الذين وافقوا مع إيذاء التحفظات، عيروا عن مخاوفهم بشأن موثوقية القياس، وبالتحديد في حالة المنشآت الأصغر أو غير المسجلة في السوق المالي. وتتناقض الفقرات ٢٩٤-٣١٠ والفقرات ١٢٧-١٤٤ على التوالي مسائل موثوقية القياس والمنشآت غير المسجلة في السوق المالي.

تاريخ القياس

إستنتاج ٨٨ أخذ المجلس بعين الإعتبار بداية التاريخ الذي يجب فيه تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية لغرض قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين (والآخرين الذين يقدمون خدمات مماثلة)^٥. والتاريخ المحتملة للقياس التي تمت مناقشتها هي تاريخ المنح، وتاريخ الخدمة، وتاريخ الإستحقاق، وتاريخ الممارسة. وقد جرى أغلب هذا النقاش في سياق خيارات الأسهم وليس الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى، لأن الخيارات فقط لديها تاريخ ممارسة.

إستنتاج ٨٩ وفي سياق خيار سهم الموظف، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي ترم فيه المنشأة والموظف لتفاقيه معينة، يُمنح الموظف بموجبها حقوقا في خيار السهم، بشرط تلبية شروط محددة، كأن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة. وتاريخ الخدمة هو التاريخ الذي يقدم فيه الموظف الخدمات اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم^٦. وتاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الموظف كافة الشروط اللازمة ليصبح مستحقا لخيار السهم. على سبيل المثال، إذا طلب من الموظف أن يبقى في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، يصادف تاريخ الإستحقاق نهاية فترة الثلاث سنوات تلك. ويكون تاريخ الممارسة هو التاريخ الذي يتم فيه ممارسة خيار السهم.

^٥ عندما أعد المجلس المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، ركز على قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة مع الموظفين والأطراف الأخرى غير الموظفين. ولم تقترح مسودة العرض ٢ تعريفاً لمصطلح "موظفين". وعندما أعد المجلس النظر في المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ في ضوء الملاحظات التي استلمها، نقض مسألة ما إذا قد يتم تفسير المصطلح على نطاق ضيق. حيث يمكن أن ينتج عن هذا الأمر تفاعل محاسبي مختلف للخدمات المستلمة من الأفراد الذين يعتبرون موظفين (مثلاً لأغراض قانونية أو ضريبية) والخدمات المعطاة بشكل كبير المستلمة من أفراد آخرين. وبناء على ذلك، ليستنتج المجلس أن متطلبات هذا المعيار بالنسبة للمعاملات مع الموظفين يجب أن تتطابق أيضاً على المعاملات مع الأطراف الأخرى التي تقدم خدمات مماثلة. ويتضمن هذا الخدمات المستلمة من (١) الأفراد الذين يعملون لدى المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يعتبرون موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية. (٢) الأفراد من غير الموظفين لكنهم يقدمون خدمات شخصية للمنشأة تماثل تلك الخدمات التي يقدمها الموظفين. لذلك تتضمن جميع الإشارات إلى الموظفين أطرافاً أخرى تقدم خدمات مماثلة.

^٦ ينبغي قياس تاريخ الخدمة نظرياً أن تقيس المنشأة القيمة العادلة لخيار السهم في كل تاريخ يتم فيه استلام الخدمات. ولأسباب عملية، من المحتمل استخدام تقدير تقريبي معين، مثل القيمة العادلة لخيار السهم في نهاية كل فترة محاسبية، أو قيمة خيار السهم المقاسة في فترات منتظمة خلال كل فترة محاسبية.

٩٠ **إستنتاج** والمساعدة في تحديد تاريخ قياس مناسب، طبق المجلس المفاهيم المحاسبية الواردة في الإطّار على كل جانب من جوانب المعاملة. وبالنسبة للمعاملات مع الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب، كما هو موضح في الفقرات ٩١-١٠٥. كما أخذ المجلس بعين الاعتبار بعض المسائل الأخرى، كما هو موضح في الفقرات ١٠٦-١١٨. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أن تاريخ التسليم هو تاريخ القياس المناسب (أي التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات، ويشار إليه بتاريخ الخدمة في سياق المعاملات مع الموظفين). كما هو موضح في الفقرات ١١٩-١٢٨).

الجانب المدين من المعاملة

٩١ **إستنتاج** يعني التركيز على الجانب المدين من المعاملة التركيز على قياس القيمة العادلة للموارد المستمثلة. ويتنجم هدف هذا القياس مع الهدف الرئيسي لمحاسبة البضاعة أو الخدمات المستمثلة كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦). وبناء على ذلك، استنتج المجلس، من حيث المبدأ، أنه ينبغي قياس البضاعة أو الخدمات المستمثلة بقيمتها العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على تلك البضاعة أو الذي يتم فيه استلام تلك الخدمات.

٩٢ **إستنتاج** لكن إذا لم تكن القيمة العادلة للخدمات المستمثلة قابلة للتحديد بسهولة، عندها يجب استخدام قياس بديل، مثل القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة. وهذا هو الحال بالنسبة لخدمات الموظفين.

٩٣ **إستنتاج** إذا استخدمت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستمثلة، يكون قياس كلاً من تاريخ الاستحقاق وتاريخ الممارسة غير مناسب لأن القيمة العادلة للخدمات المستمثلة خلال فترة محاسبية محددة لا تتأثر بالتغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لأداة حق الملكية. على سبيل المثال، لنفرض أنه يتم استلام الخدمات خلال ١-٣ سنوات كمقابل لخيارات الأسهم التي تتم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. بالنسبة للخدمات المستمثلة في السنة الأولى، تكون التغيرات اللاحقة في قيمة خيار السهم في السنوات ٢-٥ غير مرتبطة بالقيمة العادلة لتلك الخدمات عند استلامها ولا تؤثر عليها.

٩٤ **إستنتاج** إن قياس تاريخ الخدمة بقياس القيمة العادلة لأداة حق الملكية في نفس الوقت الذي يتم فيه استلام الخدمات. وهذا يعني أن التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية خلال فترة الاستحقاق تؤثر على المبلغ الذي يُنسب إلى الخدمات المستمثلة. ويناقش البعض بأن هذا الأمر مناسب، لأنه يوجد من وجهة نظرهم، علاقة ارتباط بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستمثلة. وهم يناقشون، على سبيل المثال، أنه إذا انخفضت القيمة العادلة لخيار السهم، تنخفض كذلك آثارها التحفيزية، والتي تجعل الموظفين يظلون من مستوى الخدمات المقدمة لذلك الخيار، أو يطالبون بتعويض إضافي. ويجادل البعض الآخر بالقول، إنه عندما تنخفض القيمة العادلة لخيار السهم بسبب الهبوط العام في أسعار الأسهم، تنخفض كذلك مستويات التعويض، وبناء عليه يعكس قياس تاريخ الخدمة هذا الهبوط في مستويات التعويض.

٩٥ **إستنتاج** غير أن المجلس استنتج أنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط عالية بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة حق الملكية والقيمة العادلة للخدمات المستمثلة. على سبيل المثال، إذا تضاعفت القيمة العادلة لخيار السهم، فمن غير المحتمل أن يعمل الموظفون بجد مضاعف، أو يقللوا تخفيضاً ما على ما تبقى من مجموعة تعويضاتهم. وعلى نحو مماثل، حتى لو حصل ارتفاع عام في أسعار الأسهم وصلحبه ارتفاع في مستويات التعويض، من غير المحتمل أن تكون هناك أية رابطة قوية

بين هذين الإرتفاعين. وعلاوة على ذلك، من المحتمل أن تكون لية رابطة بين أسعار الأسهم ومستويات التعويض غير قبلية للتطبيق عالميا على كافة قطاعات الصناعة.

إستنتاج ٩٦ واستنتج المجلس أنه من المعول، في تاريخ المنح، الإفتراض بأن القيمة العادلة لجانبى العقد هي بشكل لاسي نفس القيمة، أي أن القيمة العادلة للخدمات المتوقعة استلامها هي أساسا نفس القيمة للعائلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وقد أدى هذا الإستنتاج، بالإضافة إلى إستنتاج للمجلس بأنه من غير المحتمل أن تكون هناك علاقة ارتباط قوية بين القيمة العادلة للخدمات المستلمة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تواريخ قبيل لاحقة، للمجلس إلى الإستنتاج بأن تاريخ المنح هو تاريخ قبيل الأكثر مناسبة لأغراض تقديم قبيل بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة.

الجانب الدائن من المعاملة

إستنتاج ٩٧ وعلى الرغم من أن التركيز على الجانب المدين من المعاملة ينسجم مع الهدف المحاسبي الرئيسي، تتاول البعض مسألة تاريخ قبيل من وجهة نظر الجانب الدائن للمعاملة، أي إصدار أداة حق الملكية. وعليه، أخذ المجلس بعين الإعتبار المسألة من وجهة النظر هذه كذلك.

تاريخ الممارسة

إستنتاج ٩٨ بموجب قبيل تاريخ الممارسة، تعترف المنشأة بالموارد المستلمة (مثل خدمات الموظف) مقابل إصدار خيارات الأسهم، كما تعترف أيضا بالتخيرات في القيمة العادلة للخيار إلى أن تتم ممارستها أو تنتهي مئته. وبناءا عليه، إذا تمت ممارسة الخيار، يتم بشكل نهائي ضبط مبلغ المعاملة ليعادل الربح الذي حققه صاحب الخيار لدى ممارسة الخيار. لكن إذا انتهت مدة الخيار في نهاية فترة الممارسة، فإن لية مبالغ محترف بها سابقا يتم عكسها بشكل فعال، ومن هنا يتم ضبط مبلغ المعاملة في النهاية لتتأصل صفرا. ورفض المجلس قبيل تاريخ الممارسة لأنه يقتضي معاملة خيارات الأسهم كالتزامات، وذلك لا ينسجم مع تعريف الإلتزامات الوارد في الإطار. ويقتضي قبيل تاريخ الممارسة معاملة خيارات الأسهم كإلتزامات لأنه يقتضي إعادة قبيل خيارات الأسهم بعد الإعراف الأولي، وهو أمر غير مناسب إذا كانت خيارات الأسهم عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ولا يستوفي خيار السهم تعريف الإلتزام، لأنه لا يتضمن إلتزاما لنقل نقد أو أصول أخرى.

تاريخ الإستحقاق، تاريخ الخدمة، تاريخ المنح

إستنتاج ٩٩ لاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معايير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ أوردت دعما لقبيل تاريخ الإستحقاق، ورفضت قبيل تاريخ المنح وتاريخ الخدمة، لأنها ليستنتج أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الإستحقاق. وأشارت إلى ضرورة أن يؤدي الموظفون ما يترتب عليهم من الإلتزام بتقديم الخدمات اللازمة وتلبية لية معايير أداء أخرى قبل إلزام المنشأة بتأدية ما يترتب عليها من الإلتزام. إن تقديم الخدمات من جانب الموظفين ليس مجرد شرط من الإلتزام، بل إنه المقابل الذي يستخدمونه كالدفع مقابل خيار السهم. وعليه، ليستنتج ورقة المناقشة من الناحية الإقتصادية أنه لا يتم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الإستحقاق. ولأن المنشأة تؤدي ما يترتب عليها من الإلتزام في تاريخ الإستحقاق، فإن ذلك هو تاريخ قبيل المناسب.

إستنتاج ١٠٠ وقررت ورقة المناقشة أيضا الإعراف باستحقاق معين في حقوق الملكية خلال فترة الإستحقاق لضمان الإعراف بالخدمات عند استلامها. وقررت وجوب مراجعة هذا الإستحقاق في تاريخ

الاستحقاق ليسواي القيمة العادلة لخيار السهم في ذلك التاريخ. وهذا يعني أن المبالغ المعقّدة لحساب حقوق الملكية خلال فترة الاستحقاق سيتم إعادة قياسها لاحقاً لتعكس التغييرات في قيمة حصة حقوق الملكية تلك قبل تاريخ الاستحقاق. ولا ينسجم ذلك مع الإطار لأنه لا يتم إعادة قياس حصص حقوق الملكية، أي أنه لا يتم الاعتراف ببلية تغيرات في قيمتها. وبررت ورقة المناقشة إعادة القياس هذا أنه نظراً أن خيار السهم لا يتم إصداره حتى تاريخ الاستحقاق، فلا يتم إعادة قياس الخيار. وإجراء قيد لحساب حقوق الملكية خلال فترة الاستحقاق هو مجرد قياس مؤقت يستخدم للاعتراف بالمعاملة المنجزة جزئياً.

إستنتاج ١٠١ غير أن المجلس أشار إلى أنه حتى لو قبل المرء بعدم إصدار خيار السهم حتى تاريخ الاستحقاق، فهذا لا يعني أنه لا توجد حصة حقوق ملكية حتى ذلك الحين. وإذا كانت هناك حصة حقوق ملكية فلامّة قبل تاريخ الاستحقاق، ينبغي عدم إعادة قياس تلك الحصة. وعلاوة على ذلك، يجب أن لا يؤدي تحويل نوع واحد من حصة حقوق الملكية إلى نوع آخر، في حد ذاته، إلى تغيير في إجمالي حقوق الملكية، لأنه لم يحدث تغيير في صافي الأصول.

إستنتاج ١٠٢ اقترح بعض المؤيدين لتاريخ الاستحقاق بأن يادي الاستحقاق خلال فترة الأداء تعريف الإنترزم. غير أن أساس هذا الإستنتاج غير واضح. ولا يطلب من المنشأة أن تنقل نقداً أو أصول أخرى إلى الموظفين. إن إلتزامها الوحيد هو إصدار أدوات حقوق ملكية.

إستنتاج ١٠٣ استنتج المجلس أن قياس تاريخ الاستحقاق لا ينسجم مع الإطار، لأنه يقتضي إعادة قياس حقوق الملكية.

إستنتاج ١٠٤ لا يقتضي قياس تاريخ الخدمة إعادة قياس حصص حقوق الملكية بعد الاعتراف الأولي. غير أن المجلس استنتج، كما تم توضيح ذلك سابقاً، أن إجماع التغييرات في القيمة العادلة لخيار السهم في مبلغ المعاملة من غير المحتمل أن ينتج عنه مبلغاً يعكس بوضوح القيمة العادلة للخدمات المستلمة، وهو الهدف الرئيسي.

إستنتاج ١٠٥ واستنتج المجلس بناء على ذلك، أنه مهما كان الجانب الذي يتم التركيز عليه (أي استلام الموارد أو إصدار أداة حق ملكية)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب بموجب الإطار، لأنه لا يقتضي إعادة قياس حصص حقوق الملكية ولأنه يقدم قياساً بديلاً معقولاً للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

مضامياً أخرى

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*

إستنتاج ١٠٦ كما نوهت أعلاه، وبموجب تعريف الإنترزمات وحقوق الملكية الوارد في الإطار، تعتبر كل من الأسهم وخيارات الأسهم أدوات حقوق ملكية، حيث لا تقتضي أي منها أن تنقل المنشأة نقداً أو أصولاً أخرى. وعلى نحو مماثل، فإن كافة القود أو الإقتفالات التي سيتم تسويتها من خلال إصدار المنشأة أسهماً أو خيارات أسهم يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية. غير أن هذا يختلف عن التمييز بين الإنترزمات وحقوق الملكية المطبق في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يأخذ بعين الاعتبار كذلك، في التمييز بين الديون وحقوق الملكية، ما إذا تضمن أداة ما إلتزاماً لنقل النقد أو الأصول الأخرى، إلا أن هذا يُستكمل بمعيار ثانٍ يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان عدد الأسهم التي سيتم إصدارها (والنقد الذي سيتم قبضه) عند التسوية ثابتاً أم متغيراً. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ العقد الذي سيتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق

الملكية الخاصة بالمنشأة على أنه إلتزام إذا كان العقد غير مشق يُلزم أو يمكن أن يلزم المنشأة تسليم عدا متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو مشق مستم تسويته أو يمكن تسويته بطريقة أخرى عدا عن تبادل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

بإستنتاج ١٠٧ وفي بعض الحالات، يختلف عدد خيارات الأسهم التي يستحقها الموظفون. على سبيل المثال، يمكن أن يختلف عدد خيارات الأسهم التي تستحق للموظفين في تاريخ الإستحقاق اعتماداً على ما إذا، وإلى الحد الذي يتم فيه، تجاوز هدف أداء معين. ومن الأمثلة الأخرى مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم. في هذه الحالة، يتم إصدار عدد متغير من الأسهم، تساوي في قيمتها الإرتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة من الوقت.

بإستنتاج ١٠٨ كذلك، إذا تم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة، يتم في بعض الحالات تصنيف الإلتزام بالتقاضي لإصدار أدوات حقوق ملكية على أنه إلتزام. وفي مثل تلك الحالات، فإن القياس النهائي للمعاملة يكون في تاريخ قياس لاحق لتاريخ المنح.

بإستنتاج ١٠٩ إستنتج المجلس أنه تم تطبيق اعتبارات مختلفة في إعداد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. على سبيل المثال، إن وضع تمييز بين خطط الخيارات الثابتة والمتغيرة وطلب تاريخ قياس لاحق لخطط الخيارات المتغيرة له نتائج غير مرغوبة، كما نوقش ذلك في الفقرات ٢٧٢-٢٧٥.

بإستنتاج ١١٠ إستنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، التي تصنف بموجبها بعض الإلتزامات التعاقدية لإصدار أدوات حقوق الملكية على أنها إلتزامات، يجب عدم تطبيقها في هذا المعيار المنطبق بالدفع على أساس الأسهم. وقرر المجلس بأن هذا الأمر يخلق لاختلافاً بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقبل تحديد ما إذا كان يجب إلغاء ذلك الاختلاف وكيفية القيام بذلك، إستنتج المجلس أنه من الضروري تناول هذه المسألة في سياق أوسع، كجزء من المراجعة الأساسية لتعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الولد في الإطار، خصوصاً أن هذه ليست مسألة التصنيف الوحيدة بين الديون/حقوق الملكية التي برزت في مشروع الدفوع على أساس الأسهم، كما هو موضح أعلاه.

مقرحات لتغيير تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية

بإستنتاج ١١١ عند إستنتاج أن تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، هو تاريخ القياس المناسب بموجب الإطار، لاحظ المجلس أن بعض الذين أجابوا على مسودة العرض ٢ وورقة المناقشة أبدوا دعوا لتواريخ قياس أخرى لاعتقادهم أنه يجب مراجعة تعريف الإلتزامات وحقوق الملكية الولد في الإطار.

بإستنتاج ١١٢ على سبيل المثال، يجادل بعض داعمو تاريخ الإستحقاق بأن استلام خدمات الموظفين بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يخلق التزاماً تعاقبياً على المنشأة بأن تدفع مقابل تلك الخدمات، وأنه لا يجب أن يكون أسلوب التسوية أي أهمية. وبعبارة أخرى، ليس من المهم ما إذا تمت تسوية ذلك الإلتزام التقاضي نقداً أو بأدوات حقوق ملكية - إذ يجب معاملة كلاهما على أنه إلتزام. وبناء على ذلك، يجب تعديل تعريف الإلتزام بحيث تكون كافة أنواع الإلتزامات التعاقدية، كيما تمت تسويتها، مشمولة في الإلتزامات. ولكن من غير الواضح أن هذا المنهج سينتج عنه بالضرورة قياس تاريخ الإستحقاق. ويتضمن خيار السهم للالتزام تعاقبياً لإصدار الأسهم. ومن هنا إذا تم تصنيف كافة الإلتزامات التعاقدية على أنها إلتزامات، عندها يكون خيار السهم عبارة عن إلتزام، ما ينتج عنه قياس تاريخ الممارسة.

١١٣ يستنتاج يدعم البعض قياس تاريخ الممارسة على أساس أنه يشير عن نص النتيجة المحاسبية التي تتألف عنها المعاملات "المعاملة اقتصادياً" التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد. على سبيل المثال، كان هناك جدل حول أن مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً تماثل إلى حد كبير مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم المدفوعة بالأسهم، لأنه في كلتا الحالتين يستلم الموظف مقابل لنفس القيمة. كما أنه إذا تمت تسوية مكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم بالأسهم وبيعت الأسهم فوراً، ينتهي المطاف بالموظف في نص المركز تقريباً كما هو في حال تسوية تلك المكافأة نقداً، أي بنقد يعادل الارتفاع في سعر سهم المنشأة خلال فترة محددة. وعلى نحو مماثل، يناقش البعض أن خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين مقابل الارتفاع في سعر الأسهم التي يتم تسويتها نقداً هما متماثلتان من الناحية الاقتصادية. وهذا صحيح بالتحديد عندما يحقق الموظف ربحاً عند ممارسة خيارات الأسهم من خلال بيع الأسهم فوراً بعد الممارسة، كما يحصل عموماً. وفي كلا الحالتين ينتهي المطاف بالموظف بمبلغ نقدي يستند إلى الزيادة في سعر السهم خلال فترة من الوقت. فإذا كانت المعاملات التي تتم تسويتها نقداً والمعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية متشابهة اقتصادياً، يجب أن يكون للتعامل المحاسبي هو ذاته.

١١٤ يستنتاج إلا أنه لا يتضح أن تغيير التمييز بين الالتزامات وحقوق الملكية ليكون منسجماً مع قياس ممارسة تاريخ الممارسة هو السبيل الوحيد لتحقيق نص التعامل المحاسبي. على سبيل المثال، يمكن تغيير التمييز بحيث تقاس خطط أسهم الموظفين التي تتم تسويتها نقداً في تاريخ المنح، مع تسجيل الدفعة النقدية اللاحقة مباشرة على حساب حقوق الملكية، كتوزيع على المشاركين في حقوق الملكية.

١١٥ أما الآخرين الذين يدعمون قياس تاريخ الممارسة فلا يعتبرون أصحاب خيارات الأسهم جزءاً من مجموعة الملكية، لذلك فهم يعتقدون أنه يجب عدم تصنيف الخيارات كحقوق ملكية. في حين يجادل البعض الآخر بأن أصحاب الخيارات هم مالكون محتملين للمنشأة فقط. لكن من غير الواضح ما إذا كانت وجهة النظر هذه علمية، أي تنطبق على كافة أنواع الخيارات. على سبيل المثال، إن البعض ممن يدعم قياس تاريخ الممارسة لخيارات أسهم الموظفين لا يؤيد بالضرورة نص المنهج لخيارات الأسهم أو الضمانات التي صدرت مقابل النقد في السوق. إلا أن أية مراجعة لتحريف الالتزامات وحقوق الملكية الواردة في الإطار سوف تؤثر على تصنيف كافة الخيارات والضمانات التي تصدرتها المنشأة.

١١٦ ونظراً لأنه يوجد أكثر من مقترح لتغيير تعريف الالتزامات وحقوق الملكية، ولم يتم البحث بشكل كامل في هذه المقترحات، فمن غير الواضح ما هي التغييرات التي يتم اقتراحها بالضبط على التعريفات.

١١٧ وزيادة على ذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب النظر في هذه المقترحات على حدة، لأن تغيير التمييز بين الالتزامات وحقوق الملكية يؤثر على كافة أنواع المصالح المالية، وليس فقط تلك المنطقية بخطوط أسهم الموظفين. ويجب البحث في جميع المدلولات الضمنية لأية تغييرات مقترحة في مشروع أوسع نطاقاً لمراجعة تعريف الالتزامات وحقوق الملكية الواردة في الإطار. وإذا نتج عن مثل تلك المراجعة تغييرات على التعريفات، يأخذ عندها المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب مراجعة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية حول الدفع على أساس الأسهم.

١١٨ وبناء على ذلك، وبعد دراسة المسائل التي توافقت أعلاه، أكد المجلس استنتاجه بأن تاريخ المنح هو التاريخ المناسب لقياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض توفير قياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة من الموظفين.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين

إستنتاج ١١٩ من الممكن قياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية، في العديد من معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يقتضي من المنشأة افتراض قياس القيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة بموثوقية*. لكن في الحالات النادرة التي يتم فيها حصص الإقتراض، من الضروري قياس المعاملة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

إستنتاج ١٢٠ ويتركز بعض قضايا القياس التي تنشأ بخصوص معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين في المعاملات مع أطراف أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تكون هناك شروط أداء (أي استحقاق) يجب استيفاءها قبل أن يستحق الطرف الآخر الأسهم أو خيارات الأسهم. لذلك، فإن أية استنتاجات يتم للتوصل إليها بشأن كيفية معاملة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين تنطبق أيضاً على المعاملات مع أطراف أخرى.

إستنتاج ١٢١ وعلى نحو مماثل، يمكن أن يحصل أداء الطرف الآخر عبر فترة من الزمن، وليس في تاريخ محدد، ما يؤثر مرة أخرى مسألة تاريخ القياس المناسب.

إستنتاج ١٢٢ ولا يحدد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تاريخ قياس لمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس أن هذه عادة ما تكون مسألة تقوية في مثل تلك المعاملات. إلا أن التاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي تصدر لأطراف أخرى غير الموظفين يتم تحديده في القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ التابعة لفريق عمل القضايا الناشئة محاسبة أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها لأطراف أخرى غير الموظفين لغرض شراء البضاعة أو الخدمات أو بالإرتباط مع بينهما:

[تاريخ القياس] هو أحد التاريخين التاليين، لهما سبق:

(١) التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إلتزام بالأداء من قبل الطرف المقابل لاستحقاق أدوات حقوق الملكية (إلتزام الأداء)؛ أو

(٢) التاريخ الذي يكتمل فيه أداء الطرف المقابل (مستخرج من الإصدار ١، باستثناء البوالمش)

إستنتاج ١٢٣ يصادف التاريخ الثنائي من هذين التاريخين تاريخ الإستحقاق، لأن تاريخ الإستحقاق هو التاريخ الذي يستوفي فيه الطرف الآخر كافة الشروط اللازمة ليصبح مخولاً من غير شرط للأسهم أو خيارات الأسهم. ولا يصادف التاريخ الأول بالضرورة تاريخ المنح. على سبيل المثال، بموجب خطة لأسهم موظفين، لا يكون الموظفون (عادة) ملزمين بتقديم الخدمات الضرورية، لأنهم قادرون عادة على ترك العمل في أي وقت. وبالفعل توضح القضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ بأن حقيقة أن أداة حق الملكية سوف تلغى إذا أخفق الطرف المقابل في الأداء ليست دليلاً كافياً على إلتزام الأداء (الإصدار ١،

* اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة، أو بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لهما كانت فيها القيمة العادلة قابلة للتحديد حالا. وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، اقترحت مسودة العرض ٢ أنه يجب أن يكون هناك افتراض قابل للحصن بأن القيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة هي أكثر قيمة عادلة قابلة للتحديد حالا. وأعاد المجلس النظر في هذه المتطلبات المقترحة عند الصياغة النهائية لهذا المعيار. واستنتج أن طلب قياس المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالقيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة سيكون أكثر إنسجاماً مع الهدف الفرنسي للمحاسبة (تم توضيحه في الفقرات ٦٤-٦٦)، ما لم يكن من غير الممكن تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية (مثلاً في المعاملات مع الموظفين). وبالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، استنتج المجلس أنه في حالات عديدة، يجب أن تكون هناك إمكانية لقياس قيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة بموثوقية، كما أثير أعلاه. ومن هنا استنتج المجلس أنه ينبغي لهذا المعيار أن يقتضي من المنشأة افتراض إمكانية قياس القيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة بموثوقية.

هامش ٣). وبناءً عليه، وفي سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، وإذا لم يكن الطرف الآخر ملزماً بالأداء، فإن يكون هناك تاريخ لتزلم بالأداء، وفي تلك الحالة يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق.

١٢٤ وفقاً لذلك، يكون تاريخ القياس بموجب بيان معيار المحاسبة المالية رقم ١٢٣ والقضية الناشئة رقم ٩٦-١٨ معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين هو تاريخ المنح، ولكن بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى، يمكن أن يكون تاريخ القياس هو تاريخ الإستحقاق، أو أي تاريخ آخر بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق.

١٢٥ ولدى إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي تنقل بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب أن تنقل أدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، كما هو الحال بالنسبة للمعاملات مع الموظفين.

١٢٦ غير أن المجلس أعاد النظر في هذا الاستنتاج خلال إعادة مدلولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. كما درس المجلس مسألة ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ تسليم (الخدمة) توفر قياساً بديلاً للقيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة من أطراف أخرى غير الموظفين أفضل من القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ المنح. على سبيل المثال، يناقش البعض أنه إذا لم يكن الطرف المقابل ملزماً بقوة على تسليم البضاعة أو الخدمات، فإن الطرف المقابل يأخذ بين الإعتبار ما إذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التسليم هي دفعة كافية للبضاعة أو للخدمات عند تحديد ما إذا يجب تسليم البضاعة أو الخدمات. ويوحى هذا أن هناك عامل ارتباط قوي بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في التاريخ الذي يتم فيه تسليم البضاعة أو الخدمات والقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات. وأشار المجلس إلى أنه أخذ بعين الاعتبار نقاشاً معقلاً في سياق المعاملات مع الموظفين ورفضه (انظر الفقرتين ٩٤ و ٩٥). إلا أن المجلس وجد النقاش أكثر إقناعاً في حالة المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين، وبالتحديد بالنسبة للمعاملات التي يسلم فيها الطرف المقابل البضاعة أو الخدمات في تاريخ واحد (أو خلال فترة قصيرة من الوقت) يكون في الأساس لاحقاً لتاريخ المنح، مقارنة مع المعاملات مع الموظفين التي يتم فيها استلام الخدمات خلال فترة مستمرة تبدأ نموذجياً في تاريخ المنح.

١٢٧ وقد أبدى المجلس قلقاً كذلك من أن السماح للمنشآت بقياس المعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح سيثير فرصاً للمنشآت لهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية معينة، ما يسبب التقليل من تقدير المبلغ المسجل للبضاعة أو الخدمات المستلمة، والمصروف الناتج عن استهلاك تلك البضاعة أو الخدمات.

١٢٨ بناءً على ذلك استنتج المجلس أنه بالنسبة للمعاملات مع أطراف أخرى غير الموظفين التي لا تستطوع فيها المنشأة بقياس القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة بموثوقية في تاريخ الاستلام، يجب أن تقاس القيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات بشكل غير مباشر، على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقابلة في تاريخ استلام البضاعة أو الخدمات.

القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٢٩ قضى المجلس وقتاً طويلاً في بحث كيفية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، بما في ذلك كيفية الأخذ بالحسبان الخصائص المشتركة لخيارات أسهم الموظفين، مثل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وعدم قابلية النقل. وركزت هذه المناقشات على قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح، ليس فقط لأن المجلس اعتبر تاريخ المنح هو تاريخ القياس المناسب للمعاملات مع الموظفين، بل أيضاً لأن قضايا القياس تبرز في تاريخ المنح أكثر منها في تواريخ قياس لاحقة. وعندما توصل المجلس إلى استنتاجه في مسودة العرض ٢، أخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي قدمها المجاوبون والنصائح التي استلمها من خبراء التقييم في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

إستنتاج ١٣٠ تقدم أسعار السوق أفضل دليل على القيمة العادلة لخيارات الأسهم. لكن نادراً ما يتم تداول خيارات الأسهم ذات البنود والشروط المماثلة لخيارات أسهم الموظفين في الأسواق. وبناءً على ذلك استنتج المجلس أنه، إذا كانت أسعار السوق غير متوفرة، سيكون من الضروري تطبيق نموذج تسعير خيارات لتقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم.

إستنتاج ١٣١ قرر المجلس أنه من غير الضروري أو المناسب فرض صيغة أو نموذج التكيف لاستعماله في تقييم الخيارات. ولا يوجد نموذج تسعير خيارات محدد يعتبر من الناحية النظرية متفقاً على غيرهِ، وهناك أيضاً مخاطرة بإمكانية أن يتم استبدال أي نموذج محدد بمنهجيات محسنة في المستقبل. وعلى المنشآت أن تختار ما هو النموذج الأكثر مناسبة في ظروف معينة. على سبيل المثال، تتميز العديد من خيارات أسهم الموظفين بطول أعمارها، وعادة ما تكون قابلة للممارسة خلال الفترة ما بين تاريخ الإستحقاق ونهاية عمر الخيار، وغالباً ما يتم ممارستها في وقت مبكر. ويجب أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبالنسبة للعديد من المنشآت، يمكن أن يعوق هذا استخدام صيغة بلاك - سكولز-ميرتون Black-Scholes-merton والتي لا تأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة قبل نهاية عمر خيار السهم ويمكن أن لا تعكس بشكل ملائم آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وتتضمن الفقرات ١٦٠-١٦٢ أدناه مزيداً من النقاش حول هذا الموضوع.

إستنتاج ١٣٢ تأخذ كافة نماذج تسعير الخيارات في الحسبان خصائص الخيارات التالية:

- سعر ممارسة الخيار
- سعر السوق الحالي للسهم
- التقلب المتوقع في سعر السهم
- توزيعات الأرباح المتوقع دفعها على الأسهم
- سعر الفائدة المتوفر في السوق
- مدة الخيار

إستنتاج ١٣٣ يحدد أول بندين للقيمة الجوهرية لخيار السهم؛ أما الأربعة بنود الباقية فهي ذات علاقة بالقيمة الزمنية لخيار السهم. وتستند التقلب المتوقع وتوزيعات الأرباح وسعر الفائدة جميعها إلى التوقعات خلال مدة الخيار. لذلك، تعتبر مدة الخيار جزء مهم من حساب القيمة الزمنية، لأنها تؤثر على المدخلات الأخرى.

إستنتاج ١٣٤ إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة حق المشاركة في الأرباح المستقبلية، إن وجدت. ولا يحاول التقييم أن يتوقع مبلغ الأرباح المستقبلية، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه المشتري في تاريخ التقييم للحصول على حق المشاركة في لية أرباح مستقبلية. وبعبارة أخرى، تقدر نماذج تسعير الخيارات قيمة خيار السهم في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم ذو الصلة في تاريخ مستقبلها.

إستنتاج ١٣٥ لاحظ المجلس أن البعض يناقش بأن تقدير القيمة العادلة لخيار السهم هو غير مؤكد بشكل متواصل، لأنه من غير المعروف ماذا ستكون النتيجة النهائية، مثلاً ما إذا سينتهي خيار السهم بدون قيمة أو ما إذا سيحقق الموظف (أو جهة أخرى) ربحاً كبيراً عند الممارسة. إلا أن هدف التقييم هو قياس القيمة العادلة للحقوق الممنوحة، وليس توقع نتيجة منح تلك الحقوق. وعليه وبغض النظر عما إذا سينتهي الخيار بدون قيمة أو يحقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، لا تعني تلك النتيجة أن تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح كان غير موثقاً أو خاطئاً.

إستنتاج ١٣٦ وينطبق تحليل مماثل على النقاش الذي يفيد بأن خيارات الأسهم لا يكون لها قيمة إلى أن يصبح سعرها أعلى من سعر السوق، أي حيث يكون سعر السهم أعلى من سعر الممارسة. ويشير هذا النقاش إلى القيمة الجوهرية لخيار السهم فقط. ويوجد لخيارات الأسهم كذلك قيمة زمنية، وهذا هو سبب تداولها في الأسواق بأسعار أعلى من قيمتها الجوهرية. وبذلك صاحب الخيار حقاً قيمياً للمشاركة في أية زيادات مستقبلية في سعر السهم. إن حتى خيارات الأسهم التي تكون بسعر السوق يكون لها قيمة عند منحها. ولا تغير النتيجة اللاحقة لمنح ذلك الخيار، حتى لو انتهى بكون قيمة، من حقيقة أن خيار السهم كانت له قيمة في تاريخ المنح.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على المنشآت غير المسجلة وتلك المسجلة حديثاً في السوق المالي

إستنتاج ١٣٧ كما هو موضح أعلاه، فإن اثنين من المخالفات في نموذج تسعير الخيارات هما سعر سهم المنشأة والتقلب المتوقع في سعر أسهمها. وبالنسبة لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي، لا توجد معلومات منشورة بشأن سعر السهم. ولذلك تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة لأسهمها (مثلاً على أساس سعر السهم في منشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، أو على أساس صفاتي الأصول أو الأرباح). كما ينبغي عليها أيضاً تقدير التقلب المتوقع في تلك القيمة.

إستنتاج ١٣٨ أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب السماح للمنشآت غير المسجلة في السوق المالي باستخدام طريقة لحد الأدنى للقيمة بدلاً من طريقة قياس القيمة العادلة. وتسر الفقرات ٨٠-٨٣ المذكورة سابقاً طريقة الحد الأدنى للقيمة. ولأنها تستثني آثار التقلبية المتوقعة، فإن طريقة الحد الأدنى للقيمة ينتج عنها قيمة أقل، وغالباً أقل بكثير، من تلك التي تتأتى عنها الأساليب المصممة لتقدير القيمة العادلة للخيار. وبناء على ذلك، نقض المجلس كيف يمكن لمنشأة غير مسجلة في السوق المالي أن تقدر التقلب المتوقع.

إستنتاج ١٣٩ من الممكن أن يكون لدى منشأة غير مسجلة في السوق المالي تصدر خيارات الأسهم أو الأسهم على نحو منظم للموظفين (أو أطراف أخرى) سوق دخلها لأسهمها. وتقدم التقلب في أسعار أسهم السوق الداخلي أساساً لتقدير التقلب المتوقع. وخيار بديل، تستطيع المنشأة أن تستخدم التقلب التاريخي أو الضمني لمنشآت مماثلة مسجلة في السوق المالي، والتي تكون المعلومات حول سعر السهم أو سعر الخيار متوفرة بشأنها، كأساس لتقدير التقلبية المتوقعة. ويكون هذا ملائماً إذا قدرت المنشأة قيمة أسهمها بالرجوع إلى أسعار الأسهم في هذه المنشآت للمماثلة المسجلة في السوق

المالي. وإذا استخدمت المنشأة بدلاً من ذلك منهجية أخرى لتقييم أسهمها، فإمكانها أن تشق تقديرًا للتقلب المتوقعة يكون منسجمًا مع تلك المنهجية. على سبيل المثال، يمكن أن نقيم المنشأة أسهمها على أساس صافي قيم الأصول أو الأرباح، وفي تلك الحالة يمكننا استخدام التقلب المتوقع في صافي قيم الأصول أو الأرباح تلك كأساس لتقدير التقلب المتوقعة في سعر السهم.

١٤٠ يستنتاج وقد أقر المجلس بأن هذه المناهج لتقدير التقلب المتوقعة في سهم المنشأة غير المسجلة في السوق المالي هي غير موضوعية نوعاً ما. إلا أنه اعتقد أنه من المحتمل، من الناحية العملية، أن ينتج عن تطبيق هذه المناهج التقليل من تقدير التقلب المتوقعة، بدلاً من المبالغة فيها، لأنه كان من المحتمل أن تتوخى المنشآت الحذر عند إجراء تلك التقديرات، لضمان عدم المبالغة في تقدير قيم الخيار الناتجة. لذلك من المحتمل أن ينتج عن تقدير التقلب المتوقعة قياساً أكثر موثوقية للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت غير المسجلة في السوق المالي مما قد ينتج عن طريقة تقييم بديلة، مثل طريقة الحد الأدنى للقيمة.

١٤١ يستنتاج لا نحتاج المنشآت المسجلة حديثاً في السوق المالي إلى تقدير أسعار أسهمها. وكما في المنشآت غير المسجلة في السوق المالي، قد تجد المنشآت المسجلة حديثاً صعوبات في تقدير التقلب المتوقع عند تقييم خيارات الأسهم، لأنها قد لا تملك معلومات تاريخية كافية حول سعر الأسهم تعتمد عليها عند تقدير التقلب المتوقع.

١٤٢ يستنتاج يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن تأخذ تلك المنشآت بعين الاعتبار التقلب التاريخي لمنشآت معاملة خلال فترة مقارنة في أسعارها التشغيلية:

على سبيل المثال، يمكن للمنشأة التي تم تداول أسهمها علناً لمدة سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع يصل إلى خمس سنوات، أن تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى التقلب التاريخي لمنشآت أكثر نضجاً في نفس قطاع الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة علناً (الفترة ٢٨٥ب).

١٤٣ يستنتاج استنتج المجلس، بشكل عام، أنه يجب إعفاء المنشآت غير المسجلة والممسجلة حديثاً في السوق المالي من مطلب تطبيق قياس القيمة العادلة، وأنه ينبغي لهذا المعيار أن يتضمن إرشادات تنفيذية حول تقدير التقلب المتوقع لأغراض تطبيق نموذج تسعير الخيارات على خيارات الأسهم التي تمنحها المنشآت غير المسجلة والممسجلة حديثاً في السوق المالي.

١٤٤ يستنتاج غير أن المجلس أقر أنه يمكن أن تكون هناك بعض الحالات التي لا تستطيع فيها المنشأة - مثل (إما لا تقتصر عليها) المنشأة غير المسجلة أو المسجلة حديثاً في السوق المالي - تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية في تاريخ المنح. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه ينبغي على المنشأة قياس خيار السهم بقيمة الجوهرية، مبنيًا في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمات، ولاحقاً في كل تاريخ إبلاغ حتى التسمية النهائية لإتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الاعتراف بآثار إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة الخيارات، أو إلغاءها (على سبيل المثال، عند توقف العمل) أو إلتئاقها (على سبيل المثال، في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية إتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو عند إلغاءها.

تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ١٤٥ يُستخدم نماذج تسعير الخيار على نطاق عريض في الأسواق المالية، كما أنها مقبولة في تلك الأسواق. غير أنه يوجد اختلافات بين خيارات أسهم الموظفين وخيارات الأسهم المتداولة. وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار مدلولات التقييم لهذه الاختلافات، بمساعدة من مجموعته الإستشارية وخبراء آخرين، بمن في ذلك خبراء في مجموعة تقييم الخيارات التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية، والملاحظات التي ليدهاها المطلعون على مسودة العرض ٢. وتختلف خيارات أسهم الموظفين عادة عن الخيارات المتداولة من النواحي التالية، التي سيتم مناقشتها بتفصيل أكثر أدناه:

- (أ) توجد فترة استحقاق، لا تكون فيها خيارات الأسهم قابلة للممارسة؛
- (ب) لا تكون الخيارات قابلة للنقل؛
- (ج) توجد شروط مرتبطة بالإستحقاق، والتي إذا لم يتم تلبيةها، تتسبب في إلغاء الخيارات؛ و
- (د) تكون مدة الخيار أطول بشكل كبير.

عدم القدرة على الممارسة خلال فترة الإستحقاق

إستنتاج ١٤٦ نموذجياً، يكون لخيارات أسهم الموظفين فترة استحقاق لا يمكن خلالها ممارسة الخيارات. على سبيل المثال، يمكن منح خيار السهم بعمر يمتد لعشر سنوات وفترة استحقاق ثلاث سنوات، لذا فإن الخيار غير قابل للممارسة خلال السنوات الثلاث الأولى ويمكن ممارسته في أي وقت خلال السنوات المتبقية. ومن غير الممكن ممارسة خيارات أسهم الموظفين خلال فترة الإستحقاق لأنه يجب على الموظفين أولاً "الدفع" مقابل الخيارات، من خلال تقديم الخدمات اللازمة. وعلاوة على ذلك، يمكن أن تكون هناك فترات محددة أخرى لا يمكن خلالها ممارسة خيار سهم الموظف (مثلاً خلال فترة مغلة).

إستنتاج ١٤٧ وفي لغة التمويل، تدعى خيارات أسهم الموظفين أحياناً خيارات بيرموديان Bermudian، لكون جانب منها أوروبي والجانب الآخر أمريكي. ويمكن ممارسة خيار السهم الأمريكي في أي وقت خلال عمر الخيار، في حين أنه يمكن ممارسة خيار السهم الأوروبي في نهاية عمر الخيار فقط. ويكون خيار السهم الأمريكي أعلى قيمة من خيار السهم الأوروبي، رغم أن الفرق في القيمة لا يكون كبيراً عادة.

إستنتاج ١٤٨ وبناء على ذلك، وكون الأمور الأخرى متساوية، يكون لخيار سهم الموظف قيمة أعلى من خيار السهم الأوروبي وقيمة أدنى من خيار السهم الأمريكي، لكن من غير المحتمل أن يكون الفرق بين القيم الثلاث كبيراً.

إستنتاج ١٤٩ وإذا استخدمت المنشأة صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، أو أي نموذج آخر لتسعير الخيارات لتقييم خيارات الأسهم الأوروبية، فلا داعي لتعديل النموذج لإستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيار في فترة الإستحقاق (أو أي فترة أخرى)، لأن النموذج يفترض مبيعاً أنه لا يمكن ممارسة الخيار خلال تلك الفترة.

إستنتاج ١٥٠ إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثنائي، يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار عدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الإستحقاق عند تطبيق مثل ذلك النموذج.

إستنتاج ١٥١ رغم أن عدم القدرة على ممارسة خيار السهم خلال فترة الإستحقاق ليس له، بحد ذاته، أثر هام على قيمة الخيار، تبقى هناك مسألة ما إذا كان لهذا القيد أثر عند جمعه مع عدم قابلية النقل. ويناقش القسم التالي هذه المسألة.

إستنتاج ١٥٢ لذلك استنتج المجلس أنه:

(أ) إذا استخدمت "أ" نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأوروبية، مثل صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، فلا يُقتضي أي تعديل لاستيعاب عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق، لأن النموذج يفترض مسبقاً عدم إمكانية ممارستها خلال تلك الفترة.

(ب) إذا استخدمت المنشأة نموذج تسعير خيارات من شأنه تقييم خيارات الأسهم الأمريكية، مثل النموذج الثلاثي، يجب أن يأخذ تطبيق النموذج في الحسبان عدم القدرة على ممارسة الخيارات خلال فترة الإستحقاق.

عدم قابلية النقل

إستنتاج ١٥٣ من وجهة نظر صاحب الخيار، تحد عدم القدرة على نقل خيار السهم من الفرص المتوفرة عندما يكون هناك أمام الخيار بعض الوقت ليكون متاحاً ويرغب صاحبه إما إنهاء التعرض لتغيرات السعر المستقبلية أو تصفية المركز. على سبيل المثال، قد يعتقد صاحب الخيار أنه من المحتمل خلال ما تبقى من مدة خيار السهم انخفاض سعر السهم بدلاً من ارتفاعه. كما تقتضي نموذجياً خطط خيارات أسهم الموظفين أن يمارس الموظفون الخيارات المستحقة ضمن فترة زمنية ثابتة بعد أن يترك الموظف المنشأة، أو أن يلغوا الخيارات.

إستنتاج ١٥٤ وفي حالة خيار السهم التقليدي، يبيع صاحبه الخيار بدلاً من ممارسته ومن ثم يبيع الأسهم. ويمكن بيع خيار السهم صاحبه من استلام للقيمة العادلة للخيار، بما في ذلك قيمته الجوهرية وقيمته الزمنية المتبقية، في حين أن ممارسة الخيار يمكن صاحبه من استلام للقيمة الجوهرية فقط.

إستنتاج ١٥٥ غير أن صاحب الخيار لا يكون قادراً على بيع خيار سهم غير قابل للنقل. وعادة تكون الإمكانية الوحيدة المتاحة أمام صاحب الخيار هو ممارسته، مما يستتبع التخلي عن القيمة الزمنية المتبقية. (وهذا ليس صحيح دائماً. وسيناقش لاحقاً استخدام المشتقات الأخرى، في الواقع، لببيع أو كسب الحماية ضد التغيرات المستقبلية في قيمة الخيار).

إستنتاج ١٥٦ وللوهلة الأولى، يمكن أن تبدو مسألة عدم القدرة على نقل خيار السهم أمراً غير ملائمة من وجهة نظر المنشأة، لأنه ينبغي على المنشأة إصدار الأسهم بسعر الممارسة عند ممارسة الخيار، بغض النظر عن ملكه. وبعبارة أخرى، من وجهة نظر المنشأة، فإن التزاماتها بموجب العقد لا تتأثر بما إذا يتم إصدار الأسهم لصاحب الخيار الأصلي أو لشخص آخر. وبناءً على ذلك، عند تقييم جانب المنشأة من العقد، من وجهة نظر المنشأة، تبدو مسألة عدم قابلية النقل أمراً غير ملائم.

إستنتاج ١٥٧ إلا أن الإفتقار إلى قابلية النقل غالباً ما ينتج عنه ممارسة مبكرة لخيار السهم، لأن ذلك هو السبيل الوحيد أمام الموظفين لتصفية مركزهم. لذلك، ومن خلال فرض القيود على قابلية النقل، تسببت المنشأة في أن يقوم صاحب الخيار بممارسته في وقت مبكر، مما ينتج عنه خسارة في القيمة

الزمنية. على سبيل المثال، إن أحد جوانب القيمة الزمنية هي قيمة الحق في تأجيل دفع سعر الممارسة حتى نهاية مدة الخيار. فإذا تمت ممارسة الخيار باكراً بسبب عدم قابلية النقل، تستلم المنشأة سعر الممارسة في وقت أبكر مما لو فعلت خلافاً لذلك.

إستنتاج ١٥٨ إن عدم قابلية النقل ليس السبب الوحيد وراء إمكانية ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم في وقت مبكر. وتتضمن الأسباب الأخرى نقادي المخاطر، والإعتماد على تنوع الثروة، وانتهاء التوظيف (نموذجياً)، يجب أن يمارس الموظفون الخيارات المستحقة خلال وقت عاجل بعد انتهاء التوظيف؛ وبخلاف ذلك يتم إلغاء الخيارات).

إستنتاج ١٥٩ تتناول معايير المحاسبة الحديثة والمعلّية المقترحة (بما في ذلك مسودة العرض ٢) مسألة الممارسة المبكرة، باقتضاء استخدام العمر المتوقع لخيار السهم غير القابل للنقل في تقييمه، بدلاً من مدة الخيار التعاقدية. ويمكن تقدير العمر المتوقع إما لخطّة خيار السهم بأكملها أو لمجموعات فرعية من الموظفين المشاركين في الخطّة. ويأخذ التقدير في الحسبان عوامل معينة مثل طول فترة الإستحقاق، ومتوسط طول الفترة الزمنية التي بقيت فيها خيارات مماثلة متداولة في الماضي، والقلب المتوقع في الأسهم ذات الصلة.

إستنتاج ١٦٠ غير أن الملاحظات الواردة من المجاوبين على مسودة العرض ٢ والنصائح المستلمة من خبراء التقييم خلال إعادة مدولات المجلس، أدت بالمجلس إلى استنتاج أن استخدام عمر متوقع واحد كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات (مثلاً صيغة بلاك - سكولز - ميرتون) لم يكن الحل الأفضل لعكس آثار الممارسة المبكرة في تقييم خيار السهم. على سبيل المثال، لا يأخذ مثل ذلك المنهج في الحسبان عامل الارتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة. كما يعني ذلك أيضاً أن تقييم خيار السهم لا يأخذ بالحسبان إمكانية ممارسة الخيار في تاريخ لاحق لنهاية عمره المتوقع. وبناء على ذلك، من المحتمل في العديد من الحالات، أن ينتج عن نموذج أكثر مرونة، مثل النموذج الثنائي، يستخدم العمر التعاقدية لخيار السهم كأحد المعطيات ويأخذ في الحسبان إمكانية الممارسة المبكرة في مجموعة من الفترات المختلفة في عمر الخيار، وينتج وجود عوامل مثل الارتباط بين سعر السهم والممارسة المبكرة ونسبة دوران الموظفين المتوقعة، تقديراً أكثر دقة للقيمة العادلة للخيار.

إستنتاج ١٦١ تتميز أيضاً مصفوفة خيارات التسعير المتعددة ونماذج تسعير الخيارات المعاملة بأنها تتيح تسعير المعطيات في النموذج خلال عمر خيار السهم. على سبيل المثال، بدلاً من استخدام ثقلب واحدة متوقعة، يمكن أن تتيح مصفوفة خيارات التسعير المتعددة أو نموذج تسعير خيارات مشابه إمكانية تغير الثقلب خلال عمر خيار السهم. ويكون هذا الأمر مناسباً بشكل محدد عند تقييم خيارات الأسهم الممنوحة من قبل المنشآت التي تختبر ثقلبات أعلى من الوضع العادي، لأن الثقلب يميل للعودة إلى متوسطها عبر مرور الوقت.

إستنتاج ١٦٢ ولهذه الأسباب، أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا يجب أن يقتضي استكمال نموذج أكثر مرونة، بدلاً من الصيغة الأكثر شيوعاً في الاستعمال وهي صيغة بلاك - سكولز - ميرتون. غير أن المجلس استنتج أنه من غير الضروري منع استخدام صيغة بلاك - سكولز - ميرتون، لأنه يمكن أن تكون هناك حالات تشر فيها الصيغة عن تقدير موثوق بشكل كاف للقيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. على سبيل المثال، إذا لم تمنح المنشأة خيارات أسهم عديدة، فإن آثار تطبيق نموذج أكثر مرونة يمكن أن لا يكون له أثر مادي على البيانات المالية للمنشأة. وأيضاً، بالنسبة لخيارات الأسهم ذات العمر التعاقدية القصير نسبياً، أو خيارات الأسهم التي يجب ممارستها ضمن فترة قصيرة من الزمن بعد تاريخ الإستحقاق، يمكن أن لا تكون المسائل التي نوقشت في فترة الإستنتاج ١٦٠ ذات علاقة، ومن هذا يمكن أن تشر صيغة بلاك - سكولز - ميرتون عن قيمة تكون بشكل أساسي هي نفس القيمة التي

تنتج عن نموذج تسعير خيارات أكثر مرونة. وبناء على ذلك، وبدلاً من منع استعمال صيغة بلاك - سكويز - ميرتون، يستنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يتضمن إرشادات حول اختيار النموذج الأكثر ملاءمة للتطبيق. ويتضمن هذا وجود متطلب يقضي بأن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار عوامل تأخذها في الحسبان الأطراف المطلعة الراضية من المشاركين في السوق عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الواجب تطبيقه.

إستنتاج ١٦٣ على الرغم من أنه غالباً ما ينتج عن عدم قابلية النقل للممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، إلا أنه بإمكان بعض الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل، حيث أن بإمكانهم في الواقع، بيع الخيارات أو حماية أنفسهم من التغيرات المستقبلية في قيمة الخيارات من خلال بيع أو شراء المشتقات الأخرى. على سبيل المثال، بإمكان الموظف فعلياً، أن يبيع خيار سهم الموظف بالدخول في اتفاق مع بنك استثمار يستطيع بموجبه الموظف أن يبيع خيار شراء مقابل للبنك، أي خيار بنفس سعر الممارسة والمدة، إن إحدى الوسائل للحصول على حماية من التغيرات في قيمة خيار سهم الموظف هي وسيلة خيار الحد الأعلى والحد الأدنى بدون تكلفة، وذلك من خلال بيع خيار للشراء وشراء خيار بيع.

إستنتاج ١٦٤ إلا أنه يبدو أن مثل تلك الإتفاقيات لا تكون متاحة على الدوام. على سبيل المثال، يجب أن تكون المبالغ المعنية كبيرة بشكل كافٍ لجعل الأمر يستحق بالنسبة لبنك الاستثمار، والذي من المحتمل أن يستثنى العديد من الموظفين (ما لم يتم عمل اتفاق جماعي). وكذلك، يبدو أيضاً أنه من غير المحتمل أن تدخل بنوك الاستثمار في مثل تلك الإتفاقيات ما لم تكن المنشأة من أفضل المنشآت المسجلة في السوق المالي، ويتم تداول أسهمها في سوق واسع ونشط لتمكين بنك الاستثمار من تحوط مركزه.

إستنتاج ١٦٥ إن يكون من المجدي النص في معيار محاسبة معين على أن إجراء التحديل ليأخذ في الحسبان عدم قابلية النقل هو أمر ضروري، فقط إذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات الأخرى. غير أن استعمال السعر المتوقع كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، أو صياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو مشابه، يوافق كلتا الحالتين. وإذا كان باستطاعة الموظفين التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استخدام المشتقات، فإنه غالباً ما ينتج عن هذا الأمر ممارسة خيارات أسهم الموظفين في وقت لاحق عن الوقت الذي كان سيتم بخلاف ذلك ممارستها فيه. وبأخذ هذا العامل بالحسبان، تكون القيمة المائلة المقررة لخيار السهم أعلى، ويبدو ذلك منطقياً، نظراً لأن عدم قابلية النقل لا تشكل عائقاً في هذه الحالة. وإذا لم يستطع الموظفون التخفيف من آثار عدم قابلية النقل من خلال استعمال المشتقات، فمن المحتمل أن يمارسوا خيارات الأسهم في وقت أبكر بكثير عما هو أفضل. وفي هذه الحالة، ستؤدي آثار الممارسة المبكرة إلى تخفيض القيمة المقررة لخيار السهم بشكل ملحوظ.

إستنتاج ١٦٦ وهذا يبقى على السؤال قائماً وهو ما إذا كانت هناك ضرورة لمزيد من التحديل لاستيعاب الأثر المزدوج لحجم القدرة على ممارسة أو نقل خيار السهم خلال فترة الإستحقاق. وبعبارة أخرى، يبدو أن لحجم القدرة على ممارسة خيار السهم، بعد ذاته، تأثير ملحوظ على قيمته. ولكن إذا لم يكن بالإمكان نقل خيار السهم ولا يمكن ممارسته، مع افتراض أن المشتقات الأخرى غير متوفرة، لا يتمكن صاحب الخيار من اشتقاق القيمة من خيار السهم أو عملية قيمته خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٧ غير أنه يجب ملاحظة سبب وجود هذه القيود: فالموظف لم 'يدفع' بعد مقابل خيار السهم بتقديم الخدمات المطلوبة (وتلبية لية شروط أداء أخرى). ولا يستطيع الموظف ممارسة أو نقل خيار سهم لم يستحقه بعد. وخيار السهم إما يتم استحقاقه أو يخفق استحقاقه، اعتماداً على ما إذا تم استحقاقه

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. واحتمالية الإلغاء الناتجة عن الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، تُأخذ بالحسبان من خلال تطبيق أسلوب تاريخ المنح المعدل (تتم مناقشتها في فقرات إستنتاج ١٧٠-١٨٤).

إستنتاج ١٦٨ وعلاوة على ذلك، ولأغراض محاسبية، فإن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس القيمة من وجهة نظر الموظف. وتعتمد القيمة العادلة لأي بند على المبالغ المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالبند وتوقيتها وعدم توكدها. ويوفر منح خيار السهم للموظف الحق في الاكتتاب بأسهم المنشأة بسعر الممارسة، بشرط استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وأن يدفع سعر الممارسة خلال الفترة المحددة. ويتم فيما يلي إلقاء مناقشة لأثر الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. كما تم أعلاه مناقشة أثر خيار السهم غير القابل للممارسة خلال فترة الإستحقاق، وكذلك أثر عدم قابلية النقل. ولا يبدو أن هناك أي أثر إضافي على المبالغ المتوقعة، أو توقيت، أو عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن الجمع ما بين عدم قابلية للممارسة وعدم قابلية النقل خلال فترة الإستحقاق.

إستنتاج ١٦٩ وبعد الأخذ بعين الاعتبار جميع النقاط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس أن آثار الممارسة المبكرة، بسبب عدم قابلية النقل وعوامل أخرى، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، إما بصياغة الممارسة المبكرة في نموذج ثنائي أو نموذج مشابه، أو باستخدام العمر المتوقع بدلا من العمر المتعاقد كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات، مثل صيغة بلاك - سكولز - ميرتون.

الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء

إستنتاج ١٧٠ عادة ما يكون لخيارات سهم الموظفين شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وأكثر الشروط شيوعا هي أن يبقى الموظف في خدمة المنشأة لفترة معينة، مثلا ثلاث سنوات. وإذا ترك الموظف الخدمة خلال تلك الفترة، يتم إلغاء الخيارات. يمكن أن تكون هناك أيضا شروط أداء أخرى، مثلا أن تحقق المنشأة نموا محددًا في سعر السهم أو الأرباح.

إستنتاج ١٧١ تتضمن الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء أن يقدم الموظفون الخدمات المطلوبة "الدفع" مقابل خيارات أسهمهم. على سبيل المثال، يكون عادة السبب وراء فرض شروط للخدمة هو استبقاء الموظفين؛ والسبب المعتاد وراء فرض شروط الأداء الأخرى هو توفير حافز للموظفين للعمل صوب تحقيق أهداف أداء معينة.

إستنتاج ١٧٢ ويجادل البعض بالقول أن وجود الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء لا يقتضي بالضرورة أن تكون قيمة خيارات أسهم الموظفين أقل بشكل ملحوظ من قيمة خيارات الأسهم المتداولة. ويتعين على الموظفين استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء للوفاء بما يترتب عليهم من الاتفاق. وبعبارة أخرى، يكون أداء الموظفين لما يترتب عليهم من الاتفاق هو ما يقومون به للدفع مقابل خيارات أسهمهم. ولا يدفع الموظفون مقابل الخيارات نقدا، كما يفعل أصحاب خيارات الأسهم المتداولة، بل يدفعون بواسطة خدماتهم. ولا يعني ضرورة الدفع مقابل خيارات الأسهم أنها تصبح أقل قيمة. بل على العكس، ذلك يثبت أن خيارات الأسهم ذات قيمة.

إستنتاج ١٧٣ ويجادل البعض الآخر بالقول أن إمكانية الإلغاء بدون تعويض عن جزء من الأداء يسوحي أن خيارات الأسهم أقل قيمة. يمكن أن يؤدي الموظفون جزئيا ما يترتب عليهم من الاتفاق، مثلا بالعمل لجزء من الفترة، ثم يضطرون لترك العمل لأسباب معينة، ويقومون بإلغاء خيارات الأسهم دون

تمويض عن ذلك الجزء من الأداء. فإذا كانت هناك شروط أداء أخرى، مثل تحقيق نمو معين في سعر السهم أو الأرباح، يمكن أن يعمل الموظفون لكامل فترة الإستحقاق، لكنهم يخفون في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء وبالتالي يلغون خيارات الأسهم.

إستنتاج ١٧٤ وعلى نحو مماثل، يجادل البعض بالقول أن المنشأة يمكن أن تأخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عندما تدخل في اتفاق معين في تاريخ المنح. وبعبارة أخرى، تسمح المنشأة عند تقرير إجمالي عدد خيارات الأسهم التي يتم منحها بعمليات إلغاء متوقعة. ومن هنا، إذا كان الهدف هو تقدير القيمة المعاملة للالتزامات المنشأة في تاريخ المنح بموجب اتفاقية خيار السهم، يجب أن يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أن التزلم المنشأة بتلبية ما يترتب عليها من اتفاقية الخيار متوقف على استيفاء الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٥ عند إعداد المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن تقييم حقوق خيارات الأسهم أو الأسهم الممنوحة للموظفين (أو أطراف أخرى) يجب أن يأخذ في الحسبان كافة أنواع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، بما في ذلك شروط الخدمة وشروط الأداء. وبعبارة أخرى، يجب تخفيض تقييم تاريخ المنح ليسمح بإمكانية الإلغاء نتيجة الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء.

إستنتاج ١٧٦ ويمكن تحقيق مثل هذا التخفيض من خلال تعديل نموذج تسعير الخيارات ليشمل الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وكطريقة بديلة، يمكن تطبيق منهج أكثر بساطة. وأحد تلك المناهج هو تقدير احتمالية الإلغاء في تاريخ المنح، وتخفيض القيمة الناتجة عن نموذج تسعير الخيارات وفقاً لذلك. على سبيل المثال، إذا كان التقييم المحسوب باستخدام نموذج تسعير الخيارات يساوي ١٥ وحدة عملة، وقررت المنشأة أن ٢٠% من خيارات الأسهم سوف تلغى بسبب الإخفاق في تلبية الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، فإن السماح بإمكانية الإلغاء سوف يقلل من قيمة تاريخ المنح لكل خيار منحو من ١٥ وحدة عملة إلى ١٢ وحدة عملة.

إستنتاج ١٧٧ وقد صوت المجلس ضد اقتراح وجود إرشاد تفصيلي حول كيفية وجوب تعديل قيمة تاريخ المنح بحيث تسمح بإمكانية الإلغاء. وهذا يتسجم مع هدف المجلس بوضع معايير تعتمد على المبادئ. وهدف القياس هو تقدير القيمة المعاملة. ويمكن أن لا يتحقق ذلك الهدف إذا تم تعيين قواعد تفصيلية فرضية والتي يمكن أن تصبح بالية في ضوء التطورات المستقبلية في منهجيات التقييم.

إستنتاج ١٧٨ غير أن المجاوبين على مسودة العرض ٢ أثاروا عدة مخاوف بشأن تضمين الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء في تقييم تاريخ المنح. وأبدى بعض المجاوبين قلقاً بشأن مدى أن تكون عملية تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم خيار السهم عملية قليلة للتطبيق وغير موضوعية. كما أبدى البعض الآخر قلقاً بشأن قابلية تطبيق عملية تضمين شروط الخدمة في تقييم تاريخ المنح، وخصوصاً بالإرتباط مع أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢ (تناقش فقرات الإستنتاج ٢٠٣-٢١٧ هذه الفقرة بمزيد من التفصيل).

إستنتاج ١٧٩ واقترح بعض المجاوبين المنهج البديل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، وللمشار إليه بأسلوب تاريخ المنح المعدل. وبموجب هذا الأسلوب، تستثنى شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ إمكانية الإلغاء في الحسبان عند تقدير القيمة المعاملة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن قيمة

عادلة أعلى في تاريخ المنح)، ولكنها بدلا من ذلك، تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس متزكم، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية إحدى الشروط التي تستخدم لتخفيف الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثلا إذا فشل الطرف المقابل في إتمام فترة محددة من الخدمة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

١٨٠ استنتاج وبعد الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المجاوبين والحصول على مشورة إضافية من خبراء التقييم، قرر المجلس أن يبنى أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. غير أن المجلس قرر أنه يجب عدم السماح بأن يغطي الاختيار الممنوح في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو لفعالية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية أحد شروط الخدمة. ومن أجل منح أدوات حقوق ملكية وفق أحد شروط الخدمة، يسمح ببيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمنشأة باختيار الاعتراف بالخدمات المستلمة في تاريخ المنح على أساس تقدير عدد خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك للتقدير، إذا لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة. وكخيار بديل، يمكن للمنشأة أن تبدأ الاعتراف بالخدمات المستلمة كما لو كان من المتوقع استحقاق كافة أدوات حقوق الملكية الممنوحة التي تخضع لمتطلب الخدمة. ثم يتم الاعتراف بآثار الإلغاءات عند حدوثها، من خلال عكس لية مبالغ تم الاعتراف بها سابقا للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية التي تم إلغاءها.

١٨١ استنتاج قرر المجلس أنه لا يجب السماح بالأسلوب الأخير. ونظرا لأن مبلغ المعاملة يعتمد في النهاية على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة، فمن المناسب تقدير عدد الإلغاءات المتوقعة عند الاعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق. وعلاوة على ذلك، ويتجاهل الإلغاءات المتوقعة حتى حدوثها، يمكن أن يؤدي آثار عكس أية مبالغ معترف بها سابقا إلى تحريف في مصروف التعويض للمعترف به خلال فترة الاستحقاق، على سبيل المثال، يمكن أن تعترف منشأة معينة تتعرض لمستوى عال من الإلغاءات بمبلغ كبير من مصروف التعويض في فترة واحدة، يتم عكسه بحدوث فترة لاحقة.

١٨٢ استنتاج وبناء على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها ومراجعة ذلك للتقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

١٨٣ استنتاج بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، يتم تضمين شروط السوق (على سبيل المثال، شرط يتعلق بسعر سهم مستهدف، أو مبلغ معين من القيمة الجوهرية يتوقف عليه الاستحقاق أو قابلية الممارسة) في تقييم تاريخ المنح دون عكس لاحق. أي أنه عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال عدم استيفاء شرط السوق. وطالما أتاحت تلك الإحتمالية في تقييم تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، لا يجري أي تعديل على عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في حساب مبلغ المعاملة، بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. وبعبارة أخرى، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي بمستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتخفيف الموظف على الأداء (مثلا الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال الفترة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا تم تلبية شرط السوق ذلك. لذلك

فإن معاملة شروط السوق تنتقل مع معاملة الأنواع الأخرى من الشروط التي تستخدم لتخفيف الموظف على الأداء. وكما هو موضح في الفقرة ١٧٩، بموجب أسلوب تاريخ المنح المعلن، فإن الشروط التي تستخدم لتخفيف الموظف على الأداء لا تؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح، ولكنها بدلا من ذلك تؤخذ في الحسبان من خلال ضرورة أن يعتمد مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية المستحقة في النهاية.

١٨٤ استنتاج
لخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا يجب أن يطبق نفس المنهج على شروط السوق كما هو مطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٧٣. ويمكن القول أنه من غير المناسب للتمييز بين شروط السوق وأنواع أخرى من شروط الأداء، لأن القبول بذلك يمكن أن يخلق فرصا للمرجحة، أو يسبب انحرافا اقتصاديا بتشجيع المنشآت على تفضيل نوع واحد من شروط الأداء عن أنواع أخرى. غير أن المجلس أشار إلى أنه من غير الواضح ما ستؤول إليه النتيجة، ومن جهة، يمكن أن تفضل بعض المنشآت جانب "الضبط" في أسلوب تاريخ المنح المعلن، لأنه يسمح بعكس مصروف التعويض. ب، ثم يتم تأجيل الشرط. ومن جهة أخرى، إذا تم استيفاء شرط الأداء، ولم يتم إجماعه في تقييم تاريخ المنح (كما هو الحال عندما يُستخدم أسلوب تاريخ المنح المعلن)، سيكون المصروف أعلى مما لو كان بخلاف ذلك (أي إذا تم دمج شرط الأداء في تقييم تاريخ المنح). وعلاوة على ذلك، يمكن أن تفضل بعض المنشآت تجنب التقلب المحتمل التي تسببها آلية الضبط. وبناء عليه، ليس من الواضح ما إذا كان وجود معاملة مختلفة لشروط أداء السوق وتلك غير المتعلقة بالسوق ستجعل المنشآت بالضرورة تفضل شروط السوق على شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق أو بالعكس. وزيادة على ذلك، فإن الصعوبات العملية التي فالت المجلس إلى استنتاج أنه يجب للتعاطي مع شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعلن بدلا من تضمينها في تقييم تاريخ المنح، لا تنطبق على شروط السوق، لأنه يمكن إجماع شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات. وبالإضافة إلى كل ذلك، من الصعب التمييز بين شروط السوق، مثل سعر سهم مستهدف، وشروط السوق المتصل في الخيار نفسه، أي أنه سيتم ممارسة الخيار فقط إذا تجاوز سعر السهم في تاريخ الممارسة سعر الممارسة نفسه. ولهذه الأسباب جميعها، استنتج المجلس وجوب أن يطبق هذا المعيار نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٧٣.

مدة الخيار

١٨٥ استنتاج
غالبا ما يكون لخيارات أسهم الموظفين عمر تقليدي طويل، مثلا عشر سنوات. أما الخيارات المتداوله فتتملك نمودجيا أعصار قصيرة، كثيرا ما تمتد لشهور قليلة فقط. ويمكن أن يكون تقدير المعطيات التي يقتضيها نمودج تسعير الخيارات، مثل التقلب المتوقع، عبر فترات طويلة أسرا صعبا، ما يزيد من إمكانية حصول أخطاء تقدير هامة. وهذا لا يشكل عادة مشكلة بالنسبة لخيارات الأسهم المتداوله بسبب أعصارها القصيرة.

١٨٦ استنتاج
غير أن بعض خيارات الأسهم المتداوله مباشرة يكون لها أعصار طويلة، مثلا عشر سنوات أو خمسة عشر سنة. وتستخدم نماذج تسعير الخيارات لتقييمها. وبناء عليه، وعلى العكس من الفئات الذي يُثار أحيانا، يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات (وهي تطبق فعلا) على خيارات الأسهم طويلة الأجل.

١٨٧ استنتاج
وعلاوة على ذلك، يتم التقليل من احتمال أخطاء التقدير باستعمال نمودج ثنائي أو نمودج معاشل يسمح بالتغيرات في معطيات النمودج خلال عمر خيار السهم، مثل التقلب المتوقع، وأسعار الفائدة وتوزيعات الأرباح، التي يمكن أن تحدث وكذلك احتمالية حدوث تلك التغيرات خلال مدة خيار

السهم. كما يتم التقليل أيضا من احتمال لأخطاء التقدير عن طريق الأخذ بالحسبان إمكانية الممارسة المبكرة، إما باستخدام العمر المتوقع بدلا من العمر التقاعدي كأحد المعطيات في نموذج تسعير الخيارات أو بصياغة سلوك الممارسة في نموذج ثنائي أو مماثل، لأن هذا يخفض من المدة المتوقعة لخيار السهم. ولأنه عادة ما يمارس الموظفون خيارات أسهمهم في فترة مبكرة نسبيا من عمر خيار السهم، فإن المدة المتوقعة تكون عادة أقصر من العمر التقاعدي.

ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين

١٨٨ استنتاج في حين أن الميزات التي نوقشت سابقا هي مشتركة في أغلب خيارات أسهم الموظفين، إلا أن بعض هذه الخيارات يمكن أن تتضمن ميزات أخرى. على سبيل المثال، تتميز بعض خيارات الأسهم بميزة التبدل. وهذه الميزة تخول الموظف الحق لعمليات منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية عندما يمارس خيارات أسهم ممنوحة سابقا ويزيد سعر الممارسة بالسهم المنشأة بدلا من دفعها نقدا. ونموذجيا، يُمنح الموظف خيار سهم جديد، يسمى خيار تبديل، لكل سهم يتم التنازل عنه عند ممارسة خيار السهم السابق. وعادة ما يتم تحديد سعر الممارسة لخيار التبدل بسعر السوق للأسهم في التاريخ الذي يتم فيه منح هذا الخيار.

١٨٩ استنتاج عندما تم إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يجب، مثاليا، تضمين ميزة التبدل في تقييم خيار السهم الأصلي في تاريخ المنح. إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية اعتقد في ذلك الحين أنه من المستحيل القيام بذلك. ووفقا لذلك، لا يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ تضمين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح لخيار السهم الأصلي. وبدلا من ذلك، تتم محاسبة خيارات التبدل الممنوحة عند ممارسة خيارات الأسهم الأصلية كمنح خيار سهم جديد.

١٩٠ استنتاج غير أن الأبحاث الأكاديمية الحديثة تشير إلى أنه من الممكن تقييم ميزة التبدل في تاريخ المنح، ومثال ذلك بحث سالي، جاجنجان وودورت (١٩٩٩)*. لكن إذا كانت هناك شكوك قائمة، مثل عدد وتوقيت عمليات المنح المتوقعة لخيارات التبدل، قد لا يكون من العملي تضمين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح.

١٩١ استنتاج عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، استنتج أنه يجب أن تؤخذ ميزة التبدل في الحسبان، حيثما كان ذلك قابلا للتطبيق، عند قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. لكن إذا لم تؤخذ ميزة التبدل في الحسبان، يجب محاسبة خيار التبدل، عند منحه، على أنه منح لخيار سهم جديد.

١٩٢ استنتاج وقد وافق العديد في ردهم على مسودة العرض ٢ على المقترحات الواردة فيها. غير أن البعض لم يوافقا. على سبيل المثال، لم يوافق البعض على إتاحة الاختيار في المعاملات. ودعم البعض الآخر المعاملة الدائمة لخيارات التبدل للممنوحة على أنها عمليات منح جديدة، في حين دعم آخرون التضمين الدائم لميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح. و عبر البعض عن مخاوفه بشأن قابلية التطبيق العملي لتضمين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح. وبعد إعادة النظر في هذه المسألة،

* بي جي سالي، آر جاجنجان وسي جيه وودورت (١٩٩٩). تقييم ميزات التبدل لخيارات الأسهم التقديرية، *مخاض محاسبة* ١٣(٢): ٢١٩-٢٤٠.

استنتج المجلس أنه لا يجب تضمين ميزة التبدل في تقييم تاريخ المنح، وبالتالي يجب محاسبة كافة خيارات التبدل على أنها عدايات منح لخيارات أسهم جديدة.

بإستنتاج ١٩٣ يمكن أن تكون هناك ميزات أخرى لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) لم يأخذها المجلس بعين الاعتبار بعد. لكن حتى إذا أراد المجلس دراسة كل ميزة ممكن تصورها لخيارات أسهم الموظفين (وغيرها من خيارات الأسهم) قائمة حالياً، يمكن أن تظهر ميزات جديدة في المستقبل.

بإستنتاج ١٩٤ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن هذا المعيار يجب أن يركز على وضع مبادئ واضحة لتطبيقها على معاملات الدفع على أساس الأسهم، وتوفير الإرشاد حول لكثير الخصائص شيوعا لخيارات أسهم الموظفين، لكن لا يجب أن يفرض إرشادات تطبيقية مكثفة، والتي من المحتمل أن تصبح قديمة.

بإستنتاج ١٩٥ ومع ذلك، أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان هناك خيارات أسهم يمثل تلك الميزات غير العادية أو المعقدة بحيث يكون من الصعب جدا إجراء تقدير موثوق لقيمتها العادلة، وإذا كان الأمر كذلك، ماذا يجب أن تكون عليه المعاملة الحسابية.

بإستنتاج ١٩٦ ينص بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على أنه "يجب أن نتاح إمكانية التقدير المعقول للقيمة العادلة لمعظم خيارات الأسهم ولأدوات حقوق الملكية الأخرى في التاريخ الذي تمنح فيه" (الفقرة ٢١). غير أنه ينص أيضا على أنه: "في الظروف غير العادية، يمكن أن تجعل شروط خيارات الأسهم أو أداة حق ملكية أخرى من المستحيل تقريبا إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة في تاريخ منحها". ويتضمن المعيار في مثل تلك الحالات وجوب تأجيل القياس إلى أن يصبح من الممكن إجراء تقدير معقول للقيمة العادلة للأداة. ويشير المعيار إلى أن هذا يمكن أن يكون التاريخ الذي يتم فيه تحديد عدد الأسهم التي يستحقها الموظف وتحديد سعر الممارسة. ويمكن أن يكون هذا التاريخ هو تاريخ الاستحقاق. ويتضمن المعيار أن تستند تقديرات مصروف التمويض عن فترات سابقة (أي حتى يصبح من الممكن تقدير القيمة العادلة) إلى القيمة الجوهرية الحالية.

بإستنتاج ١٩٧ اعتد المجلس أنه من غير المحتمل أن لا تتمكن المنشآت من تحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم بشكل معقول في تاريخ المنح، وبالتحديد بعد استبعاد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء* وميزات التبدل من تقييم تاريخ المنح. وتشكل خيارات الأسهم جزء من مجموعة تعويضات الموظف، ويبدو من المعقول افتراض أن إدارة المنشأة تأخذ بعين الاعتبار قيمة خيارات الأسهم لإقناع نفسها أن مجموعة تعويضات الموظف عادلة ومعقولة.

بإستنتاج ١٩٨ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٧، استنتج أنه لا يجب أن تكون هناك استثناءات من متطلب تطبيق أساس قياس القيمة العادلة، وبناءاً عليه لم يكن من الضروري تضمين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المقترح متطلبات محاسبية محددة لخيارات الأسهم التي من الصعب تقييمها.

بإستنتاج ١٩٩ إلا أنه بعد النظر في ملاحظات من قام بالتطبيق على مسودة العرض، وبالتحديد فيما يتعلق بالمنشآت غير المسجلة في السوق المالي، أعد المجلس النظر في هذه المسألة. واستنتج المجلس أنه، في الحالات النادرة فقط التي لا تستطيع فيها المنشأة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق

*أي الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عدا عن شروط السوق.

الملكية الممنوحة بموجبية في تاريخ المنح، على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة الجوهرية، مبدئياً في تاريخ المنح ولاحقاً في كل تاريخ إيلاغ إلى حين التسوية النهائية لاتفاق الدفع على أساس الأسهم، مع الإعراف بآثار إعادة القياس في الربح أو الخسارة. أما بالنسبة لمنح خيارات الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند ممارسة خيارات الأسهم، أو إلغاءها (نتيجة توقف التوظيف) أو انتهاء مدتها (مثلاً في نهاية عمر الخيار). وبالنسبة لمنح الأسهم، يتم تسوية اتفاق الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عند استحقاق الأسهم أو إلغاءها. وينطبق هذا المتطلب على كافة المنشآت، بما فيها المسجلة وغير المسجلة في السوق المالي.

الإعتراف بالخدمات المستلمة وقياسها في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

خلال فترة الاستحقاق

استنتاج ٢٠٠ إن الهدف المحاسبي في معاملة تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة هو الإعتراف بالبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مقاسة بالقيمة العادلة لتلك البضاعة أو الخدمات عند استلامها. وبالنسبة للمعاملات التي تستلم فيها المنشأة خدمات الموظف، غالباً ما يكون من الصعب قياس القيمة العادلة للخدمات المستلمة بشكل مباشر. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب استخدام القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. ويؤثر هذا الأمر تسامحاً بشأن كيفية استخدام المقياس البديل لاشتقاق مبلغ يُنسب إلى الخدمات المستلمة. وهناك تساؤل آخر ذو علاقة حول كيفية تحديد المنشأة لوقت استلام الخدمات.

استنتاج ٢٠١ وفيما يخص السؤال الأخير، يناقش البعض أنه غالباً ما يتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين كمقابل خدمات سابقة بدلاً من خدمات مستقبلية، أو على الأغلب كمقابل خدمات سابقة بعض النظر عما إذا بشرط على الموظفين الاستمرار في العمل لدى المنشأة لفترة مستقبلية محددة قبل أن تستحق حقوقهم في تلك الأسهم أو خيارات الأسهم. وعلى العكس من ذلك، يناقش البعض أن الأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة توفر حافزاً مستقبلياً للموظفين، وأن آثار تلك الحوافز تستمر إلى ما بعد تاريخ الاستحقاق، مما يفيد ضمناً أن المنشأة تستلم الخدمات من الموظفين خلال فترة تمتد إلى ما بعد تاريخ الاستحقاق. وبالنسبة لخيارات الأسهم تحديداً، يجادل البعض بالقول أن الموظفين يقدمون للخدمات بعد تاريخ الاستحقاق، لأن بإمكان الموظفين الاستفادة من القيمة الزمنية للخيار بين تاريخ الاستحقاق وتاريخ الممارسة فقط في حالة الاستمرار في العمل لدى المنشأة (حيث يجب على الموظف الذي ينوي ترك العمل أن يمارس خيارات الأسهم ضمن فترة قصيرة، ويتم خلالها إنفاقها).

استنتاج ٢٠٢ غير أن المجلس استنتج أنه إذا اشترط على الموظفين إتمام فترة خدمة معينة ليحق لهم استلام الأسهم أو خيارات الأسهم، فإن هذا المتطلب يوفر أفضل دليل بشأن وقت تقديم الموظفين للخدمات كمقابل الأسهم أو خيارات الأسهم. وتبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه يجب على المنشأة أن تقتصر على استلام الخدمات خلال فترة الاستحقاق. وإذا تم استحقاق الأسهم أو خيارات الأسهم فوراً، فيجب الافتراض أن المنشأة قد استلمت مسبقاً الخدمات، في غياب دليل يثبت عكس ذلك. ومن الأمثلة على الحالة التي لا تكون فيها الأسهم أو خيارات الأسهم المستحقة فوراً هي كمقابل لخدمات سابقة هو عندما يكون الموظف المعنى قد بدأ العمل حديثاً لدى المنشأة، وتم منح الأسهم أو خيارات الأسهم كمكافأة توقيع عند العمل. لكن في هذه الحالة، من الممكن رغم ذلك أن يكون من الضروري الإعتراف بالمصروف فوراً، إذا لم تلبى خدمات الموظف المستقبلية تعريف الأصل.

استنتاج ٢٠٣ وعودة إلى التساؤل الأول الوارد في الفترة ٢٠٠، عندما أعد المجلس مسودة العرض ٢، وضع أيضاً منهاجاً يتم بموجبه تقديم القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة، التي تم قياسها في تاريخ المنح والتي تنتج جميع الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، على عدد وحدات الخدمات المتوقع استلامها لتحديد القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة مستلمة لاحقاً.

استنتاج ٢٠٤ على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، قبل أخذ إمكانية الإلغاء بعين الاعتبار، هي ٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولنفرض أن المنشأة تقدر إمكانية الإلغاء لأن انخفاض الموظفين في إطار فترة خدمة ثلاثة سنوات هي بنسبة ٢٠% (اعتماداً على احتمالية المتوسط المرجح)، من هنا فإنها تقدر القيمة العادلة للخيارات الممنوحة بمقدار ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٧٥٠,٠٠٠ وحدة عملة \times ٨٠%). تتوقع المنشأة أن تستلم ١,٣٥٠ وحدة خدمة خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات.

استنتاج ٢٠٥ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة المقترح في مسودة العرض ٢، فإن القيمة العادلة المقدرة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً هي ٤٤٤,٤٤ وحدة عملة (٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة/١,٣٥٠). وإذا حصل كل شيء كما هو متوقع، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة هو ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (٤٤٤,٤٤ وحدة عملة \times ١,٣٥٠).

استنتاج ٢٠٦ ويستند هذا المنهج إلى الافتراض الذي يفيد بأن هناك عدد مساوية عادل في تاريخ المنح. لذلك منحت المنشأة خيارات أسهم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وتتوقع أن تستلم بقيمة ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في المقابل. وهي لا تتوقع استحقاق كافة خيارات الأسهم الممنوحة لأنها لا تتوقع أن ينهي كافة الموظفين مدة خدمة لثلاث سنوات. وتتخذ بعين الاعتبار توقعات الإلغاء بسبب ترك الموظفين العمل عند تغيير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، وعند تحديد القيمة العادلة للخدمات المستلمة في المقابل.

استنتاج ٢٠٧ وبموجب أسلوب وحدات الخدمة، فإن المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق يمكن أن يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، إذا استلمت المنشأة خدمات أكثر من المتوقع. وسبب ذلك هو أن الهدف يتمثل في محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، وليس القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. وبعبارة أخرى، فإن الهدف ليس تغيير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة ومن ثم توزيع هذا المبلغ على فترة الإستحقاق، بل أن الهدف هو محاسبة الخدمات المستلمة لاحقاً، لأن استلام تلك الخدمات هو الذي يسبب تغييراً في صافي الأصول وبالتالي تغييراً في حقوق الملكية. وبسبب الصعوبة العملية في تقييم تلك الخدمات مباشرة، تستخدم القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة كمقياس بديل لتحديد القيمة العادلة لكل وحدة خدمة يتم استلامها لاحقاً، وبناءً عليه يعتمد مبلغ المعاملة على عدد وحدات الخدمة المستلمة فعلياً. وإذا تم استلام أكثر مما هو متوقع، يكون مبلغ المعاملة أكثر من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وإذا تم استلام خدمات أقل، فإن مبلغ المعاملة يكون أقل من ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

استنتاج ٢٠٨ ولهذا السبب يتم استخدام أسلوب قياس تاريخ المنح كوسيلة عملية لتحقيق الهدف المحاسبي، وهو محاسبة الخدمات المستلمة فعلياً في فترة الإستحقاق. وأشار المجلس إلى أن الكثيرين ممن دعوا قياس تاريخ المنح استندوا في دعهم إلى أسباب تركز على إلتزامات المنشأة بموجب العقد، وليس الخدمات المستلمة. فهم يرون من وجهة نظرهم أن المنشأة نقلت لموظفيها أدوات حقوق ملكية قيمة في تاريخ المنح وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات حقوق الملكية المنفصلة. وعلى نحو مماثل، يناقش دافعو قياس تاريخ الإستحقاق أن المنشأة لا تنقل أدوات حقوق ملكية قيمة للموظفين حتى تاريخ الإستحقاق، وأن الهدف المحاسبي يجب أن يتبلور في محاسبة أدوات

حقوق الملكية المنقولة في تاريخ الاستحقاق. ويناقش دأعو قِياس تاريخ الممارسة أن أدوات حقوق الملكية القيمة التي تنقلها المنشأة للموظفين في النهاية هي الأسهم التي صدرت في تاريخ الممارسة وأن الهدف يجب أن يكون محاسبة القيمة التي تنتازل المنشأة عنها عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية بكُل من قيمتها العادلة.

إستنتاج ٢٠٩ وعليه تركّز جميع هذه المناقشات بشأن توليخ القياس المختلفة بشكل كامل على ما تنازلت المنشأة (أو المساهمون) عنه بموجب اتفاق الدفع على أساس الأسهم، ومحاسبة تلك للتضحية. ولذلك، إذا تم تطبيق قِياس تاريخ المنح كمسألة مبدأ، يكون الهدف الرئيسي محاسبة قيمة الحقوق الممنوحة. واعتمادا على ما إذا تم استلام الخدمات مسبقا وما إذا كانت دفعة مسبقة معينة مقابل الخدمات التي سيتم استلامها في المستقبل تستوفي تعريف الأصل، يتم إما الإعتراف بالجانب الآخر من المعاملة على أنه مصروف في تاريخ المنح، أو تتم رسملة كتفعة مسبقة وإلغائه خلال فترة من الوقت، مثلا خلال فترة الإستحقاق أو خلال العمر المتوقع لخيار السهم. وبموجب وجهة النظر هذه بشأن قِياس تاريخ المنح، لا يجري تعديل لاحق للنتائج اللفطية. وبغض النظر عن عدد خيارات الأسهم التي يتم استحقاقها أو عدد خيارات الأسهم التي تتم ممارستها، لا يغير ذلك من قيمة الحقوق الممنوحة للموظفين في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢١٠ إن ذلك فإن السبب وراء دعم البعض لقياس تاريخ المنح يختلف عن السبب وراء استنتاج المجلس وجوب قِياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح. وهذا يعنى أنه سيكون لدى البعض وجهات نظر مختلفة بشأن نتائج تطبيق قِياس تاريخ المنح. ولأن أسلوب وحدت الخدمة يعتمد على استكمال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقاسة في تاريخ المنح، كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، فإن إجمالي مبلغ المعاملة يعتمد على عدد وحدت الخدمة المستلمة.

إستنتاج ٢١١ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض ٢ على أسلوب وحدت الخدمة من حيث المبدأ، لأنهم لم يقبلوا أن تكون القيمة العادلة للخدمات المستلمة هي محور التركيز المحاسبي. وبدلاً من ذلك، ركّز المجابون على محاسبة تكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة (أي الجانب الدائن من المعاملة بدلاً من الجانب المدين)، وكانت وجهة نظرهم أنه إذا تم إلغاء خيارات الأسهم أو الأسهم، فإنه لا يتم تكبد تكلفة، وعليه يجب عكس أية مبالغ معترف بها سابقاً، كما يحدث في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً.

إستنتاج ٢١٢ كما لم يوافق أيضاً بعض مجابوي مسودة العرض ٢ على معاملة شروط الأداء بموجب أسلوب وحدات الخدمة، لأنه إذا أنهى الموظف فترة الخدمة المطلوبة لكن لم تستحق أدوات حقوق الملكية بسبب عدم تلبية شرط الأداء، فلا يتم عكس المبالغ المعترف بها خلال فترة الإستحقاق. ويناقش البعض بأن هذه النتيجة غير معقولة، لأنه إذا لم يتم تلبية شرط الأداء، فعندها لا يكون الموظف قد أدى ما هو مطلوب، وعليه فمن غير المناسب الإعتراف بمصروف مقابل الخدمات المستلمة أو المستهكلة، لأن المنشأة لم تستلم للخدمات المحددة.

إستنتاج ٢١٣ قام المجلس بدراسة المناقشات التي وردت أعلاه ضد أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ ورفضها. على سبيل المثال، أشار المجلس إلى أن الهدف من محاسبة الخدمات المستلمة، وليس تكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة، يتسجم مع المعاملة المحاسبية للإصدارات الأخرى لأدوات حقوق الملكية ومع إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفيما يتعلق بشروط الأداء، أشار

المجلس إلى أن قوة النقاش في الفترة ٢١٢ يعتمد على الحد الذي يملك فيه الموظف سيطرة أو نفوذ على إنجاز هدف الأداء. ولا يمكن للمرء أن يستنتج بالضرورة أن عدم بلوغ هدف الأداء هو مؤشر جيد على إخفاق الموظف في أداء ما يترتب عليه من الإلتحاق (أي الإخفاق في تقديم الخدمات).

إستنتاج ٢١٤ وبناءً على ذلك، لم يمتنع المجلس بلوثك المجابون الذين لم يوافقوا على أسلوب وحدات الخدمة من حيث المبدأ. غير أن المجلس أشار أيضاً إلى أن بعض المجابون أثار مخاوف عملية بشأن الأسلوب. واعتبر بعضهم أن أسلوب وحدات الخدمة معقد جداً وبشكل عبثاً عند التطبيق العملي. على سبيل المثال، إذا منحت المنشأة خيارات أسهم لمجموعة من الموظفين لكنها لم تمنح نفس العدد من خيارات الأسهم لكل موظف (مثلاً يمكن أن يختلف العدد وفقاً لرواتبهم أو وظائفهم في المنشأة)، سيكون عندها من الضروري حساب قيمة عادلة مقدرة مختلفة لكل وحدة خدمة لكل موظف (أو لكل مجموعة فرعية من الموظفين، إذا كانت هناك مجموعات من الموظفين تستلم كل منها نفس العدد من الخيارات). ثم يكون على المنشأة أن تتابع كل موظف لحساب المبلغ الذي سيتم الاعتراف به لكل موظف. وعلاوة على ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تقتضي خطط أسهم الموظف أو خيارات أسهم الموظف أن يلغي الموظف الأسهم أو خيارات الأسهم إذا ترك الموظف العمل خلال فترة الإشتقاق في ظروف محددة. وبموجب بنود بعض الخطط، يمكن للموظفين الاحتفاظ بخيارات أسهمهم أو أسهمهم، إذا تم تصنيفهم على أنهم تاركين العمل بخلفية جيدة، ومثال ذلك ترك العمل نتيجة ظروف خارجة عن سيطرة الموظف، مثل التقاعد الإلزامي أو سوء الحالة الصحية أو وفاة في الموظفين. وبناءً عليه، فقبله عند تقدير إمكانية الإلغاء، لا تكون المسألة ببساطة تقدير إمكانية ترك الموظف العمل خلال فترة الإشتقاق. من الضروري أيضاً تقدير ما إذا كان أولئك الموظفون الذين يتركون العمل سيكونون تاركين العمل بخلفية جيدة أو 'بخلفية سيئة'. ولأن خيارات الأسهم أو الأسهم سوف يتم إشتقاقها عند ترك العمل بخلفية جيدة، فبأن العدد المتوقع من الوحدات التي سيتم إمتلاكها وطول المدة المتوقعة لفترة الإشتقاق مستكون أقصر لهذه المجموعة من الموظفين. ويجب إجماع هذه العوامل في تطبيق أسلوب وحدات الخدمة.

إستنتاج ٢١٥ كما أثار بعض المجابون مخاوف عملية بشأن تطبيق أسلوب وحدات الخدمة على عمليات المنح وفق شروط الأداء. وتتضمن هذه المخاوف صعوبة إجماع شروط الأداء المعقدة وغير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح، وعدم الموضوعية الإضافية التي يفرضها هذا الأسلوب، وأنه كان من غير الواضح كيفية تطبيق الأسلوب عندما لا يكون طول فترة الإشتقاق ثابتاً، لأنها تعتمد على الوقت الذي يتم فيه تلبية شرط الأداء.

إستنتاج ٢١٦ وأخذ المجلس بعين الاعتبار المخاوف العملية التي أثارها المجابون، وحصل على مشورة إضافية من خبراء التقييم تتعلق بالصعوبات التي أبرزها المجابون فيما يخص تضمين شروط الأداء غير المتعلقة بالسوق في تقييم تاريخ المنح. وبسبب هذه الاعتبارات العملية، استنتج المجلس أنه لا يجب الإبقاء على أسلوب وحدات الخدمة في هذا المعيار. وبدلاً من ذلك، قرر المجلس أن يبتني أسلوب تاريخ المنح المعدل المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣. وبموجب هذا الأسلوب، يتم استبعاد شروط الخدمة وشروط الأداء غير المتعلقة بالسوق من تقييم تاريخ المنح (أي لا تؤخذ بالحسبان إمكانية الإلغاء عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ المنح، مما ينتج عن ذلك قيمة عادلة أعلى في تاريخ المنح)، بل أنها

تُؤخذ بالحسبان من خلال ضرورة أن يستند مبلغ المعاملة على عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية^{*}. وبموجب هذا الأسلوب، وعلى أساس تركيبي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبيضاة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق)، مثل إخفاق الطرف المقابل في إنهاء فترة خدمة معينة، أو لم يتم استيفاء شرط أداء (عدا عن شرط السوق).

إستنتاج ٢١٧ إلا أنه وكما نوقش سابقاً (فترات الإستنتاج ١٨٠-١٨٢)، قرر المجلس عدم السماح بأن يغطي الإختيار المتاح في بيان معيير المحاسبة المالية ١٢٣ آثار الإلغاءات المتوقعة أو الفعلية لخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى بسبب الإخفاق في تلبية شرط خدمة. وقرر المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة أن تقرر عدد أدوات حقوق الملكية المتوقعة استحقاقها ولن تراجع ذلك التقدير، إن لزم الأمر، وذلك إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أنه من المحتمل أن تختلف الإلغاءات الفعلية عن التقديرات السابقة.

خيارات الأسهم التي يتم إلغائها أو تنتهي بعد نهاية فترة الاستحقاق

إستنتاج ٢١٨ لا يمكن ممارسة بعض خيارات الأسهم. على سبيل المثال، من غير المحتمل أن يمارس صاحب خيار السهم خياره إذا كان سعر السهم أدنى من سعر الممارسة طوال فترة الممارسة. وما أن ينقضي آخر تاريخ للممارسة، ينتهي أجل خيار السهم.

إستنتاج ٢١٩ ولا يغير إنهاء خيار السهم في نهاية فترة الممارسة من حقيقة أن للمعاملة الأصلية قد حصلت، أي تم استلام البيضاة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية (خيار السهم). ولا يمثل إنهاء خيار السهم ربحاً للمنشأة، لأنه لم يحصل تغيير على صافي أصول المنشأة. وبعبارة أخرى، على الرغم من أن البعض يمكن أن ينظر إلى هذا الحدث على أنه منفعة لباقي حملة الأسهم، إلا أنه ليس له تأثير على المركز المالي للمنشأة. وفعلياً يصبح نوع واحد من حصص حقوق الملكية (حصة أصحاب خيار السهم) جزء من نوع آخر من حصص حقوق الملكية (حصة حملة الأسهم). واستنتج المجلس بناء على ذلك أن القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضائه هي الحركة ضمن حقوق الملكية، لكي تمكن أن خيارات الأسهم لم تعد مكتوبة (أي كتل من نوع واحد من حصص حقوق الملكية إلى نوع آخر).

إستنتاج ٢٢٠ وينجم هذا مع معاملة أدوات حقوق الملكية الأخرى، مثل الضمانات الصادرة مقابل النقد. وعندما ينتهي أجل الضمانات لاحقاً دون ممارستها، لا يتم معاملة هذا على أنه ربح، بل يبقى المبلغ المعترف به سابقاً عند إصدار الضمانات ضمن حقوق الملكية[†].

إستنتاج ٢٢١ وينطبق نفس التحليل على أدوات حقوق الملكية التي يتم إلغاؤها بعد نهاية فترة الاستحقاق. على سبيل المثال، يجب على الموظف الذي يملك خيارات أسهم مستحقة أن يمارس نموذجياً تلك

^{*} تتلخص الفقرتان ١٨٢-١٨٤ معاملة شروط السوق. وكما أثير في الفترة ١٨٤، فإن الصعوبات الفنية التي أتت بالمجلس إلى استنتاج أنه يجب معاملة الشروط غير المتوقعة بالسوق بواسطة أسلوب تاريخ المنح المعد بدلاً من تضمينه في تقييم تاريخ المنح لا تطبق على شروط السوق، لأنه يمكن دمج شروط السوق في نماذج تسعير الخيارات.

[†] غير أنه يُتبع منهاجاً بدلاً من بعض الاختصاصات (مثلًا اليابان والمملكة المتحدة)، حيث تعرف المنشأة بالربح عندما ينتهي أجل الضمانات. ولكن بموجب *الإطار*، فإن الاعتراف بالربح عند انتهاء أجل الضمانات يكون ملائماً فقط في حال كانت الضمانات عبارة عن التزامات، وهي ليست كذلك.

الخيارات خلال فترة قصيرة بعد انتهاء التوظيف، وخلافاً لذلك، يتم إلغاء الخيارات، وإذا لم تكون خيارات الأسهم نفوذاً، فمن غير المحتمل أن يمارس الموظف الخيارات وبالتالي سيتم إلغاؤها. ونفس الأسباب المذكورة في الفقرة ٢١٩، لا يجرى أي تعديل على المبلغ المعترف بها مسبقاً للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم. ويكون القيد المحاسبي الوحيد الذي يمكن اقتضائه هو الحركة ضمن حقوق الملكية، ليتمكن من خيارات الأسهم لم تعد متداولة.

تعديلات على بنود وشروط ترتيبات الدفع على أساس الأسهم

٢٢٢ يمكن أن تعدل المنشأة البنود أو الشروط التي تم بموجبها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكن أن تخفض المنشأة سعر ممارسة خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين (أي إعادة تسعير الخيارات)، مما يزيد من القيمة العادلة لتلك الخيارات. وخلال إعداد مسودة المعروض ٢، ركز المجلس بشكل رئيسي على إعادة تسعير خيارات الأسهم.

٢٢٣ لاحظ المجلس أن ورقة مناقشة لجنة معليير المحاسبة الدولية/مجموعة الأربعة + ١ قد ناقشت أنه إذا أعادت المنشأة تسعير خيارات أسهمها، فإنها قامت فعلياً باستبدال خيار السهم الأصلي بخيار سهم أعلى قيمة. وتعتقد المنشأة افتراضياً أنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة من خلال قيامها بذلك، لأنه بخلاف ذلك لا يكون عمل المدراء يصب في مصلحة المنشأة أو مساهميها. ويوحى هذا بأن المنشأة تتوقع استلام خدمات إضافية أو معززة من الموظفين، تكافئ في قيمتها للقيمة المتزايدة لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها. وبناء على ذلك، اقترحت ورقة المناقشة أنه يجب الاعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين قيمة خيار السهم الأصلي وقيمة خيار السهم المعاد تسعيره، كما في تاريخ إعادة التسعير) كمصروف تعويض إضافي. وعلى الرغم من أن ورقة المناقشة قد تناولت موضوع إعادة التسعير في سياق قياس تاريخ الاستحقاق، إلا أن بيان معليير المحاسبة المالية ١٢٣، الذي يطبق أساس قياس تاريخ المنح فيما يخص الدفع على أساس الأسهم للموظفين، يتضمن أسباب مماثلة لتلك الواردة في ورقة المناقشة.

٢٢٤ وتبدو هذه الأسباب مناسبة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن المنشأة قامت بالدفع للموظفين في تاريخ المنح عن طريق منحهم حقوقاً قيمة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وإذا كانت المنشأة على استعداد لإستبدال تلك الدفعة بدفعة أكبر قيمة، فعليها الاعتقاد بأنها سوف تستلم مبلغاً مكافئاً من المنفعة لقيامها بذلك.

٢٢٥ وتُسند نص النتيجة إذا تم تطبيق قياس تاريخ المنح على أساس أن نوعاً ما من حصة حقوق الملكية يتم إنشاؤها في تاريخ المنح، وأن التغيرات اللاحقة في قيمة حصة حقوق الملكية تلك تستحق لأصحاب الخيار كمشاركين في حقوق الملكية وليس كموظفين. ولا ينسجم إعادة التسعير مع وجهة النظر التي تقود بأن أصحاب خيارات الأسهم يتحملون التغيرات في القيمة كمشاركين في حقوق الملكية. ويستتبع ذلك أن القيمة المتزايدة قد تم منحها لأصحاب خيارات الأسهم بصفتهم موظفين (بدلاً من كونهم مشاركون في حقوق الملكية) كجزء من تعويضهم لقاء الخدمات التي يقدمونها للمنشأة. لذلك، ينشأ مصروف تعويض إضافي فيما يخص القيمة المتزايدة الممنوحة.

٢٢٦ ويمكن مناقشة أنه إذا (أ) تم استخدام قياس تاريخ المنح كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة (ب) إذا حدث إعادة التسعير بين تاريخ المنح وتاريخ الاستحقاق (ج) وإذا استرجع إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح، عندها يمكن أن لا تستلم المنشأة خدمات إضافية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يكون إعادة التسعير ببساطة مجرد وسيلة لضمان استلام

المنشأة للخدمات التي توقعت أصلاً أن تستلمها عند منح خيارات الأسهم. وبموجب وجهة النظر هذه، ليس من المناسب الاعتراف بمصروف تعويض إضافي إلى الحد الذي يسترجع فيه إعادة التسعير القيمة الأصلية لخيار السهم في تاريخ المنح.

إستنتاج ٢٢٧ ويناقش البعض بأن أثر إعادة التسعير هو إيجاد صفقة جديدة بين المنشأة وموظفيها، وبالتالي يجب على المنشأة أن تقرر القيمة العادلة للخيارات المعاد تسعيرها في تاريخ إعادة التسعير لحساب قياس جديد للقيمة العادلة للخدمات المستلمة ما بعد إعادة التسعير. وبموجب وجهة النظر هذه، تتوقف المنشأة عن استخدام القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح عند قياس الخدمات المستلمة بعد تاريخ إعادة التسعير، ولكن دون أن تمكن المبالغ المعترف بها سابقاً. وعلى المنشأة عندها قياس للخدمات المستلمة بين تاريخ إعادة التسعير ونهاية فترة الاستحقاق بالرجوع إلى القيمة العادلة لخيارات الأسهم المحملة، مقلدة في تاريخ إعادة التسعير. وإذا حصل إعادة التسعير بعد نهاية فترة الاستحقاق، تنطبق نفس الصلية. ومعنى ذلك أنه لا يجري أي تعديل على المبالغ المعترف بها سابقاً، وتُستوفى المنشأة - إما مباشرة أو خلال فترة الاستحقاق، اعتماداً على ما إذا يُستمر أن ينهي الموظفون فترة إضافية من الخدمة ليصبحوا مخولين لخيارات الأسهم المعاد تسعيرها - بمبلغ يساوي القيمة العادلة لخيارات الأسهم المحملة، مقلدة في تاريخ إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٨ وفي سياق قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية كمقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة، بعد الأخذ بعين الاعتبار النقط المذكورة أعلاه، استنتج المجلس عندما أعد مسودة العرض ٢ أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس الخدمات المستلمة بسبب ما يلي:

(أ) هناك افتراض أساسي يفيد بأن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح تُوفر مقياس بديل للقيمة العادلة للخدمات المستلمة. وتلك القيمة العادلة تستند إلى البنود والشروط الأصلية لخيار السهم. وإذ ذلك، إذا تم تعديل تلك البنود أو الشروط، يجب أن يؤخذ التعديل بالحسبان عند قياس الخدمات المستلمة.

(ب) يكون خيار السهم الذي سيتم إعادة تسعيره إذا خفض سعر السهم، أعلى قيمة من خيار السهم الذي لن يعاد تسعيره. وبناءً عليه، بافتراض أنه لن يعاد تسعير خيار السهم في تاريخ المنح، تنقل المنشأة من تقدير القيمة العادلة لتلك الخيار. ولأن تضمين إمكانية إعادة التسعير في تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح هو أمر غير عملي، لاستنتج المجلس أن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير يجب أن تؤخذ بالحسبان عندما يحصل إعادة التسعير.

إستنتاج ٢٢٩ وفق الحديد من مجلتي مسودة العرض ٢ الذين تناولوا مسألة إعادة التسعير على المتطلبات المقترحة. وبعد النظر في ملاحظات المجاوبين، قرر المجلس الاحتفاظ بمنهج إعادة التسعير كم هو مقترح في مسودة العرض ٢، أي الاعتراف بالقيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسعير، بالإضافة إلى الاستمرار في الاعتراف بالمبالغ على أساس القيمة العادلة للمنع الأصلي.

إستنتاج ٢٣٠ وناقش المجلس أيضاً الحالات التي يمكن فيها إنفاذ إعادة التسعير عن طريق إلغاء خيارات الأسهم وإصدار خيارات أسهم بديلة. على سبيل المثال، لنفرض أن منشأة ما تمنح خيارات شراء أسهم بسعر يساوي سعر السوق بقيمة عادلة مقدرة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل منها. ولنفرض أن

سعر السهم قد لتخضع، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم أعلى بكثير من سعر السوق، وتصبح قيمتها الآن ٢ وحدة عملة لكل منها. لنفرض أن المنشأة تتظر في مسألة إعادة التسمير، بحيث يصبح سعر خيارات الأسهم يساوي سعر السوق مرة أخرى، ما ينتج عنه أن تصل قيمتها مثلاً ١٠ وحدات عملة لكل منها. (لاحظ أن خيارات الأسهم لا تزال أقل من قيمتها في تاريخ المنح، لأن سعر السهم أقل الآن. وحيث أن التنبؤ الأخرى متساوية، فإن خيار شراء بسعر مساوي لسعر السوق على سعر السوق على سعر منخفض السعر هو أقل قيمة من خيار شراء بسعر مساوي لسعر السوق على سعر مرتفع السعر).

استنتاج ٢٣١ وبموجب المعاملة المقترحة في مسودة العرض ٢ إعادة التسمير، فإن القيمة المتزايدة الممنوحة عند إعادة التسمير (١٠ وحدات عملة - ٢ وحدة عملة = ٨ وحدات عملة زيادة في القيمة للعائلة لكل خيار سهم) تتم محاسبته عند قياس الخدمات المقدمة، ما ينتج عنها الإعراف بالمصروف الإضافي، أي بالإضافة لأية مبالغ معترف بها في المستقبل فيما يخص منح خيار السهم الأصلي (وقيمته ٢٠ وحدة عملة). وإذا ألغيت المنشأة بدلاً من ذلك خيارات الأسهم الحالية ثم أصدرت ما كان عليها خيارات أسهم بديلة، لكنها علمت خيارات الأسهم البديلة كمنح لخيارات أسهم جديدة، يمكن أن يخضع هذا من المصروف المعترف به. ورغم أن المنح الجديد يتم تقييمه بمقدار ١٠ وحدات عملة وليس بقيمة متزايدة مقدارها ٨ وحدات عملة، أن تعترف المنشأة بأية مصاريف أخرى فيما يخص المنح الأصلي لخيار السهم وقيمه ٢٠ وحدة عملة. وعلى الرغم من أن البعض اعتبر تلك النتيجة ملائمة (وتتسجم مع وجهة نظرهم بشأن إعادة التسمير، كما موضح في الفقرة ٢٢٧) إلا أنها لا تتسجم مع معاملة المجلس لمسألة إعادة التسمير.

استنتاج ٢٣٢ وبهذه الطريقة، تستطيع المنشأة فعلياً تخفيض مصروف التعويض الخاص بها إذا انخفض سعر السهم، دون أن تضطر لزيادة المصروف إذا ارتفع سعر السهم (لأنه لن تكون هناك ضرورة لإعادة التسمير في هذه الحالة). وبعبارة أخرى، تستطيع المنشأة هيكلية إعادة التسمير بحيث تحقق شكلاً من قياس تاريخ الخدمة إذا انخفض سعر السهم وشكلاً من قياس تاريخ المنح إذا ارتفع سعر السهم، أي معالجة غير متماثلة للتغيرات في سعر السهم.

استنتاج ٢٣٣ وعندما أعد المجلس مسودة العرض ٧، استنتج أنه إذا ألغيت المنشأة منح سهم أو خيار سهم خلال فترة الاستحقاق (عدا عن عمليات الإلغاء بسبب إضفاق الموظف في تلبية الشروط التي تستخدم لتخفيض الموظف على الأداء)، يتعين عليها رغم ذلك الاستمرار في محاسبة للخدمات الممنومة، كما لو أنه لم يتم إلغاء ذلك المنح السهم أو خيار السهم. ومن وجهة نظر المجلس، من غير المحتمل أن يتم إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم دون بعض التعويض للطرف المقابل، إما على شكل نقد أو خيارات أسهم بديلة. وعلاوة على ذلك، لم يرى المجلس أي اختلاف بين إعادة تسمير خيارات الأسهم وإلغاء خيارات الأسهم الذي يتبعه منح خيارات أسهم بديلة بسعر ممارسة أقل، وعليه استنتج المجلس أن المعاملة المحاسبية يجب أن تكون نفس المعاملة. وإذا تم الدفع نقداً عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، استنتج المجلس أنه يجب محاسبة الدفع على أنه إعادة شراء حصة حقوق ملكية، أي كقطعة من حقوق الملكية.

استنتاج ٢٣٤ وأشار المجلس أن معاملته المقترحة تحي استمرار المنشأة في الإعراف بالخدمات الممنومة خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق الأصلية، رغم أن المنشأة يمكن أن تكون قد دفعت تعويض نقدي للطرف المقابل عند إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم. ونقل المجلس منهجاً بديلاً مطبقاً في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣: إذا قلعت المنشأة بتسوية لهما أو خيارات أسهم غير مستحقة نقداً، فإنه يتم معاملة تلك الأسهم أو خيارات الأسهم كما لو أنه تم استحقاقها مباشرة. ويتضمن من المنشأة الإعراف فوراً بمصروف معين مقابل مبلغ مصروف التعويض الذي تم بخلاف ذلك

الإعتراف به خلال ما تبقى من فترة الاستحقاق الأصلية. وعلى الرغم من أن المجلس كان يفضل تبني هذا المنهج، إلا أنه كان سيكون من الصعب تطبيقه في سياق الأسلوب المحاسبي المقترح في مسودة العرض ٢، نظراً لأنه لا يوجد مبلغ محدد لمصروف تعويض غير معترف به - إن المبلغ المعترف به مستقبلاً كان سيُعتمد على عدد وحدات الخدمة المستلمة في المستقبل.

إستنتاج ٢٣٥ لم يوافق العديد من المجاريين ممن أبدوا ملاحظاتهم حول معاملة عمليات الإلغاء على المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢. حيث ألفت ملاحظاتهم أنه من غير المناسب الإستمرار في الإعتراف بالمصروف بعد إلغاء المنح. واقترح البعض مناهج أخرى، بما في ذلك المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وبعد النظر في هذه الملاحظات، ونظراً لأن المجلس قد قرر استبدال أسلوب وحدات الخدمة بأسلوب تاريخ المنح المعدل الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣، استنتج المجلس أنه ينبغي عليه تبني نفس المنهج المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ بشأن عمليات الإلغاء والتسوية. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، تُعتبر التسوية (بما في ذلك الإلغاء) على أنها نتيجة عن الإستحقاق المباشر لأدوات حقوق الملكية. ويتم الإعتراف بمبلغ مصروف التعويض، المقاس في تاريخ المنح لكن غير المعترف به بعد، مباشرة في تاريخ التسوية أو الإلغاء.

إستنتاج ٢٣٦ وبالإضافة إلى المسائل المذكورة أعلاه، وخلال مدولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أخذ المجلس بعين الإعتبار أيضاً مسائل أكثر تفصيلاً تتعلق بالتعديلات والإلغاءات. ونظر المجلس بالتحديد فيما يلي:

- (أ) تحديداً ينتج عنه انخفاض في القيمة للعلة (أي تكون القيمة للعلة لأداة محللة أقل من القيمة للعلة لأداة أصلية، مقلصة في تاريخ التحول).
- (ب) تغييراً في عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة (زيادة وإنخفاض).
- (ج) تغييراً في شروط الخدمة، كما يسبب تغييراً في طول فترة الإستحقاق (زيادة وإنخفاض).
- (د) تغييراً في شروط الأداء، ما يسبب تغييراً في احتمالية الإستحقاق (زيادة وإنخفاض).
- (هـ) تغييراً في تصنيف المنح، من حقوق ملكية إلى التزامات.

إستنتاج ٢٣٧ واستنتج المجلس أنه عند تبني أسلوب قياس تاريخ المنح، يجب أن تضمن متطلبات إجراء التعديلات والإلغاءات أن لا تتمكن المنشأة، عند طريق تعديل أو إلغاء منح الأسهم أو خيارات الأسهم، من نقادى الإعتراف بمصروف التعويض على أساس القيم للعلة في تاريخ المنح. وبناء عليه، استنتج المجلس أنه بالنسبة للترتيبات المصنفة كترتيبات تتم تسويتها بحقوق الملكية (على الأقل مبدئياً)، على المنشأة الإعتراف بالقيمة للعلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح خلال فترة الإستحقاق، ما لم يخف الموظف في استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بموجب شروط الإستحقاق الأصلية.

مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً

بإستنتاج ٢٣٨ تعتبر بعض المعاملات فائمة "على أساس الأسهم"، حتى لو لم تكن تتضمن إصدار أسهم أو خيارات أسهم أو أي شكل آخر من أدوات حقوق الملكية. إن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً هي معاملات يستند فيها مبلغ النقد المدفوع للموظف (أو طرف آخر) إلى أساس لزيادة في سعر السهم خلال فترة محددة، تخضع عادة لشروط الإستحقاق، مثل بقاء الموظف في خدمة المنشأة خلال الفترة المحددة. (لاحظ أن المناقشة التالية تركز على مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم الممنوحة للموظفين، ولكنها تنطبق أيضاً على مثل هذه المكافأة الممنوحة لأطراف أخرى).

بإستنتاج ٢٣٩ وفيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية، فإن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتضمن تكاففاً صادراً للنقد (أو أصول أخرى) تختلف عن المعاملات التي يتم فيها استلام البضاعة أو الخدمات كمقابل لإصدار أدوات حقوق الملكية.

بإستنتاج ٢٤٠ وفي المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن جانباً واحداً فقط من المعاملة يسبب تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) لكن لا يتم صرف أية أصول. والجانب الآخر من المعاملة يزيد من حقوق الملكية؛ لكن لا يسبب تغييراً في الأصول. ووفقاً لذلك، لا يكون إعادة قياس مبلغ المعاملة عند التسوية غير ضرورياً فقط، بل أنه غير مناسب أيضاً لأنه لا يتم إعادة قياس حصص حقوق الملكية.

بإستنتاج ٢٤١ وعلى النقيض من ذلك، وفي معاملة تتم تسويتها نقداً، يسبب جانبي المعاملة تغييراً في الأصول، أي يتم استلام الأصل (الخدمات) ويتم صرف الأصل (النقد) في النهاية. لذلك، مهما كانت القيمة المنسوبة للأصل الأول (الخدمات المستلمة)، سيكون من الضروري في النهاية الاعتراف بالتغيير في الأصول عندما يتم صرف الأصل الثاني (النقد). وعليه، مهما كانت الكيفية التي تتم فيها محاسبة المعاملة بين استلام الخدمات والتسوية نقداً، فإنه يجب "زيادتها بشكل حقيقي" لتعادل مبلغ النقد المدفوع، من أجل محاسبة كلا التغييرين في الأصول.

بإستنتاج ٢٤٢ ولأن مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً تنطوي على تكافف صادر من النقد (بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية)، ينبغي محاسبة مكافأة الموظفين للنقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وفقاً للمحاسبة للعلاية لالتزامات معلقة. ويبدو ذلك صريحاً، لكن هناك بعض التساؤلات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار وهي:

- هل يجب الاعتراف بالإلتزام قبل تاريخ الإستحقاق، أي قبل أن يستوفي الموظفون الشروط ليصبحوا ممولين بدون شرط النعمة النقدية؟
- (ب) وإذا كان الأمر كذلك، كيف يجب قياس ذلك الإلتزام؟
- (ج) كيف يجب عرض المصروف في بيان الدخل؟

هل يوجد التزام قبل تاريخ الإستحقاق؟

بإستنتاج ٢٤٣ يمكن النقاش بأن المنشأة لا يكون لديها إلتزام حتى تاريخ الإستحقاق، لأنه لا يوجد لديها إلتزام حالي لكي تدفع نقداً للموظفين إلى أن يستوفوا الشروط التي تخولهم بدون شرط لاستلام النقد؛ إذ أنه بين تاريخ المنح وتاريخ الإستحقاق يوجد فقط إلتزام طارئ.

بإستنتاج ٢٤٤ لاحظ المجلس أن هذا النقاش ينطبق على كافة أنواع منافع الموظفين التي تتم تسويتها نقداً، وليس فقط مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. على سبيل المثال، يمكن النقاش بأن ليس لدى المنشأة التزام لصفحات التقاعد للموظفين إلى أن يستوفي الموظفون شروط الإستحقاق المحددة.

وقد تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذا النقاش في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين". وينص أساس الاستنتاجات على ما يلي:

تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ الاعتراف بالإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة وقيلسها.... وتعتمد الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي الجديد رقم ١٩ على أساس تعريف الإلتزام في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإعراف به.... ويستند المجلس أن لدى المنشأة إلتزام بموجب خطة المنافع المحددة عندما يقدم الموظف خدمات مقابل منافع موعودة بموجب الخطة.... ويستند المجلس أن الإلتزام قائم حتى لو لم يتم استحقاق المنفعة، بعبارة أخرى، إذا كان حق الموظف في استلام المنافع مشروطاً بالتوظيف المستقبلي. على سبيل المثال، نفترض أن منشأة تقدم منافع مقدارها ١٠٠ للموظفين الذين يبقون في الخدمة لمدة سنتين. في نهاية السنة الأولى، لا يكون الموظف والمنشأة في نفس المركز كما في بداية السنة الأولى، لأنه يجب على الموظف العمل سنة واحدة، بدلا من سنتين، قبل أن يصبح مخولا لاستلام المنفعة. وعلى الرغم من وجود احتمال بعدم استحقاق المنفعة، فإن ذلك الفرق يشكل إلتزاماً، ومن وجهة نظر المجلس، يجب أن يستج عنه اعتراف بالإلتزام معين في نهاية السنة الأولى. ويمكن قياس ذلك الإلتزام بقيمته الحالية أفضل تقدير للمنشأة لاحتسابه عدم استحقاق المنفعة. (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الاستنتاجات، الفقرات ١١-١٤).

إستنتاج ٢٤٥ وبناء على ذلك، استنتج المجلس أنه من أجل الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٩، الذي يغطي منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً، يجب الإعراف بالإلتزام معين فيما يخص مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم المدفوعة نقداً خلال فترة الإستحقاق، حيث يتم تقديم الخدمات من قبل الموظفين. وعليه، مهما كانت الطريقة التي يتم بها قياس الإلتزام، استنتج المجلس أنه يجب استحقاقه خلال فترة الإستحقاق، إلى الحد الذي يؤدي فيه الموظفون ما يترتب عليهم من الإلتزام. على سبيل المثال، إذا اقتضت بنود الإلتزام أن يؤدي الموظفون الخدمات خلال ثلاث سنوات، يتم استحقاق الإلتزام خلال فترة الثلاث سنوات تلك، بالإنسجام مع معاملة منافع الموظفين الأخرى التي تتم تسويتها نقداً.

كيف يجب قياس الإلتزام؟

إستنتاج ٢٤٦ إن من أحد المناهج البسيطة هو أن يستند الإستحقاق إلى سعر سهم المنشأة في نهاية كل فترة إبلاغ مالي. وإذا ازداد سعر سهم المنشأة خلال فترة الإستحقاق، تكون المصاريف أكبر في فترات الإبلاغ المالي اللاحقة مقارنة مع فترات الإبلاغ المالي الأولى. وسبب ذلك هو أن كل فترة إبلاغ مالي سوف تتضمن آثار (أ) للزيادة في الإلتزام فيما يخص خدمات الموظفين المستلمة خلال فترة الإبلاغ المالي تلك، (ب) والزيادة في الإلتزام المنسوبة إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة خلال فترة الإبلاغ المالي، ما يزيد المبلغ الواجب دفعه فيما يخص خدمات الموظفين السابقة المستلمة.

إستنتاج ٢٤٧ وينسجم هذا المنهج مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٢٣ (الفقرة ٢٥) والتفسير رقم ٢٨ محاسبة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم وخيارات الأسهم المتغيرة الأخرى أو خطط المنح.

إستنتاج ٢٤٨ غير أن هذا لا يعتبر منهجاً للقيمة العادلة. وكما في خيارات الأسهم، فإن القيمة للعائلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم تتضمن كلا من قيمتها الجوهرية (الزيادة في سعر السهم حتى تاريخه) وقيمتها الزمنية (قيمة حق المشاركة في الزيادة المستقبلية في سعر السهم، إن وجدت، التي يمكن أن تحدث بين تاريخ التقييم وتاريخ التسوية). ويمكن استخدام نموذج معين لتفسير الخيارات لتقدير القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم.

إستنتاج ٢٤٩ وفي النهاية، مهما كانت الطريقة التي يقاس بها الإلتزام خلال فترة الإستحقاق، يتم إعادة قياس الإلتزام - وبالتالي المصروف، عند تسوية مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وسوف يعتمد مبلغ النقد المدفوع على القيمة الجوهرية لمكافأة

الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ التسوية. ويدعم البعض قياس إلتزام مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لهذا السبب، ولأنه من الأسهل قياس القيمة الجوهرية.

بإستنتاج ٢٥٠ يستنتج المجلس أن قياس مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم بالقيمة الجوهرية لا يتسجم مع أساس قياس القيمة العادلة المطبق، في معظم الحالات، فيما تبقى من هذا المجال. وعلاوة على ذلك، رغم أن أساس قياس القيمة العادلة هو أكثر تعقيداً في التطبيق، فمن المحتمل أن تقيم منشآت عديدة القيمة العادلة لأدوات مماثلة بشكل منتظم، مثلاً صليات منع لمكافأة جديدة للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو خيار سهم جديد، ما يوفر معظم المعلومات المطلوبة لإعادة قياس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في كل تاريخ إسلاغ مالي. وزيادة على ذلك، ولأن أساس قياس القيمة الجوهرية لا يتضمن القيمة الزمنية، فلا يعتبر مقبلاً ملائماً للإلتزام بمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم أو تكلفة الخدمات المستحقة.

بإستنتاج ٢٥١ ترتبط مسألة كيفية قياس الإلتزام مع مسألة كيفية عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل، كما هو موضح أدناه.

كيف ينبغي عرض المصروف ذو العلاقة في بيان الدخل؟

بإستنتاج ٢٥٢ تماثل مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم من ناحية اقتصادية خيارات الأسهم. ومن هنا يناقش البعض أن المعاملة المحاسبية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم يجب أن تكون نفس معاملة خيارات الأسهم، وذلك كما نوقش سابقاً (الفقرة ١١٣). غير أنه وكما أشير في الفقرتين ٢٤٠ و ٢٤١ يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها بحقوق الملكية تغيير وحيد في صفاتي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة) في حين يوجد في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً تغييرين في صفاتي الأصول (البضاعة أو الخدمات المستلمة والنقد أو الأصول الأخرى المنفوعة). وللتمييز بين آثار كل تغيير في صفاتي الأصول في المعاملة التي تتم تسويتها نقداً، يجب فصل المصروف إلى عنصرين هما:

- مبلغ يقوم على أساس القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ المنح، معترف به خلال فترة الإستحقاق، بطريقة تماثل محاسبة المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة؛ و
- تغييرات في التقدير بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية، أي كافة التغييرات المطلوبة لإعادة قياس مبلغ المعاملة ليمسوي المبلغ المنفوع في تاريخ التسوية.

بإستنتاج ٢٥٣ عند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أن المعلومات بشأن هذين العنصرين ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. على سبيل المثال، يعتبر مستخدمو البيانات المالية أن الآثار إعادة قياس الإلتزام قيمة توقع ضئيلة. وبناءاً عليه، استنتج المجلس أنه يجب أن يكون هناك إصفاها منفصلاً، إما في مقدمة البيانات المالية أو في الملاحظات، بشأن ذلك الجزء من المصروف المعترف به خلال كل فترة محاسبية يُنسب إلى التغييرات في القيمة العادلة المقررة للإلتزام بين تاريخ المنح وتاريخ التسوية.

بإستنتاج ٢٥٤ غير أن البعض في رددهم على مسودة العرض ٢ لم يوافقوا على الإصفاح المقترح. مجالين بالقول أن الطلب من المنشأة محاسبة المعاملة على أنها معاملة تتم تسويتها نقداً وكذلك حسابها، لأغراض الإصفاح، ما كان يمكن أن يكون عليه مبلغ المعاملة إذا كان الإلتزام عبارة عن معاملة تتم تسويتها بحقوق ملكية، بشكل عينا وغير ملائماً.

بإستنتاج ٢٥٥ وقد أخذ المجلس بعين الاعتبار هذه الملاحظات وأشار أيضاً إلى أن قراره لتبني أسلوب تاريخ المنح المعدل الولد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ سيزيد الأمر تعقيداً بالجمعية

للمنشآت في تحديد المبلغ الواجب الإفصاح عنه، لأنه سيكون من الضروري للتمييز بين تسار
الإفصاحات وأثر تغيرات القيمة العادلة عند حساب المبلغ الواجب الإفصاح عنه. وبناء على ذلك،
استنتج المجلس أنه لا يجب الاحتفاظ بالإفصاح كمتطلب إلزامي، بل يجب أن يتم تقديمه كمثال
على الإفصاح الإضافي الذي ينبغي على المنشآت النظر في تقديمه. على سبيل المثال، إن
المنشآت التي لديها كم كبير من الترتيبات التي تتم تسويتها نقداً والتي تشهد تقلبات كبيرة في سعر
الأسهم، من المحتمل أن تجد الإفصاح مفيداً لمستخدمي بياناتها المالية.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

استنتاج ٢٥٦ بموجب بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الخاصة بالموظفين، بإمكان الموظفين اختيار
الاستلام نقداً بدل الأسهم أو خيارات الأسهم، أو بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. وهناك العديد
من الاختلافات المحتملة لترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي يمكن بموجبها دفع بدل نقد. على
سبيل المثال، يمكن أن يكون أمام الموظفين أكثر من فرصة لاختيار استلام بدل النقد، مثلاً يمكن
للموظفين اختيار استلام النقد بدلاً من الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الاستحقاق، أو اختيار
استلام النقد بدلاً من ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن توفر بنود الاتفاق المنشأة خياراً للتسوية،
أي ما إذا ستدفع بدل النقد بدلاً من إصدار الأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ الاستحقاق أو
بدلاً من إصدار الأسهم عند ممارسة خيارات الأسهم. ويمكن أن يكون مبلغ بدل النقد ثابتاً أو
متغيراً، فإذا كان متغيراً يمكن أن يكون قابلاً للتحديد بطريقة تتعلق أو لا تتعلق بسعر أسهم
المنشأة.

استنتاج ٢٥٧ يتضمن هذا المعيار أساليب محاسبية مختلفة للمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو
الخدمات مقابل الإئتمانات التي تحصلها أمام المورد والمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو
الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. وبناءً عليه، إذا أتيح للمنشأة أو الموظف إمكانية
اختيار التسوية، من الضروري تحديد الأسلوب المحاسبي اللازم تطبيقه. وقد أخذ المجلس بعين
الاعتبار الحالات التي توفر فيها بنود الاتفاق (أ) للموظف لاختيار التسوية (ب) وللمنشأة لاختيار
التسوية.

بنود الاتفاق توفر للموظف لاختيار التسوية

استنتاج ٢٥٨ لا تؤدي معاملات الدفع على أساس الأسهم بدون بدائل النقد إلى نشوء إلتزامات بموجب الإطار،
لأنه لا يُطلب من المنشأة نقل النقد أو الأصول الأخرى إلى جهة أخرى. غير أن هذا ليس وقسع
الحال إذا أعطى العقد بين المنشأة والموظف حقاً تعاقدياً للموظف للمطالبة ببدل النقد. وفي هذه
الحالة، يوجد على المنشأة التزام بنقل النقد للموظف وبالتالي يوجد إلتزام. وعلاوة على ذلك،
ولأنه يحق للموظف المطالبة بالتسوية بحقوق الملكية بدلاً من النقد، يكون له أيضاً حقاً مشروطاً
في أدوات حقوق الملكية. لذا، تم منح للموظف في تاريخ المنح حقاً في أداة مالية مركبة؛ أي
أداة مالية تتضمن كل من عنصرين الدين وحقوق الملكية.

استنتاج ٢٥٩ ومن الشائع هيكله البدائل بحيث تكون القيمة العادلة لبدل النقد هي دائماً نفس القيمة العادلة لبدل
حقوق الملكية، مثلاً إذا كان أمام الموظف فرصة الاختيار بين خيارات الأسهم ومكافأة الموظفين
مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. غير أنه إذا لم يكن الحال كذلك، فإن القيمة العادلة للأداة المالية
للمركبة تتجاوز عادة كل من القيمة العادلة لبدل النقد (بسبب إمكانية أن تكون الأسهم أو خيارات

الأسهم أكثر قيمة من بديل النقد) والقيمة العادلة للأسهم أو الخيارات (بسبب إمكانية أن يكون بديل النقد أكثر قيمة من الأسهم أو الخيارات).

استنتاج ٢٦٠ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن الأداة المالية التي يتم محاسبتها كأداة مركبة يتم فصلها إلى عنصرين الدين وحقوق الملكية، عن طريق توزيع العوائد المستمle مقابل إصدار أداة مركبة على عنصرين الدين وحقوق الملكية. ويستلزم هذا تحديد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام ومن ثم تعيين ما تبقى من العوائد المستمle لعنصر حقوق الملكية. ويعتبر هذا ممكناً إذا كانت تلك العوائد عبارة عن مقابل نقدي أو غير نقدي من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم تكن تلك هي الحالة، فمن الضروري تقدير القيمة العادلة للأداة المركبة نفسها.

استنتاج ٢٦١ واستنتج المجلس أنه يجب قياس الأداة المركبة عن طريق تقييم عنصر الإلتزام أولاً (بديل النقد) ومن ثم تقييم عنصر حقوق الملكية (أداة حقوق الملكية) - بحيث يأخذ ذلك التقييم في الحسبان أنه يجب على الموظف إلغاء بديل النقد لاستلام أداة حقوق الملكية - وجمع قيم العنصرين معاً. وينسجم هذا مع المنهج الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يتم بموجبه قياس عنصر الإلتزام أولاً ثم توزيع القيمة المتبقية على حقوق الملكية. وإذا كانت القيمة العادلة لكل بديل نموية هي دفما نص القيمة، عندها ستكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة تساوي صفراً، وبالتالي ستكون القيمة العادلة للأداة المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الإلتزام.

استنتاج ٢٦٢ واستنتج المجلس أنه يجب على المنشأة محاسبة الخدمات المقدمة فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة على حدة، لضمان انسجامها مع متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة والمعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبناءً عليه، وبالنسبة لعنصر الدين، يجب على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستمle، وبالإلتزام لدفع لقاء تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (مثلاً مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم). وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، على المنشأة الاعتراف بالخدمات المستمle، وبالإضافة في حقوق الملكية، عندما يقدم الموظفون الخدمات، بنفس الطريقة التي تعترف فيها بالمعاملات الأخرى التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة.

استنتاج ٢٦٣ واستنتج المجلس أنه يجب إعادة قياس الإلتزام بقيمة العلة كما في تاريخ التسوية، قبل محاسبة تسوية الإلتزام. وهذا يضمن، في حال قامت المنشأة بتسوية الإلتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أن تقاس الزيادة الناتجة في حقوق الملكية بالقيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه لقاء أدوات حقوق الملكية الصادرة، كونها القيمة العادلة للإلتزام الذي تتم تسويته.

استنتاج ٢٦٤ كما استنتج المجلس أيضاً أنه إذا دفعت المنشأة نقداً بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية، فإن أية مساهمات لحقوق الملكية معترف بها سابقاً فيما يخص عنصر حقوق الملكية يجب أن تبقى ضمن حقوق الملكية. وباختيار القبط نقداً بدلاً من أدوات حقوق ملكية، يكون الموظف قد تنازل عن حقوقه في استلام أدوات حقوق ملكية. ولا يسبب ذلك الحدث تغييراً في صفاتي الأصول وبالتالي لا يوجد تغيير في إجمالي حقوق الملكية. وهذا ينسجم مع استنتاجات المجلس بشأن الصلوات الأخرى لإقضاء مدة أدوات حقوق الملكية (انظر الفقرات استنتاج ٢١٨-استنتاج ٢٢١).

بنود الاتفاق توفر للمنشأة لاختيار التسوية

إستنتاج ٢٦٥ بالنسبة لمعاملات الدفع على أسس الأسهم التي توفر فيها بنود الاتفاق للمنشأة اختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أولاً أن تحدد ما إذا كان لديها الالتزام بالتسوية نقداً وبالتالي لا يكون متاح أمامها فعلياً خيار للتسوية. وبالرغم أن العقد يمكن أن ينص على إمكانية المنشأة لاختيار ما إذا تريد التسوية نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، استنتج المجلس أن المنشأة سيكون عليها الالتزام بالتسوية نقداً إذا كان لاختيار التسوية بحقوق الملكية ليس له جوهر تجاري (مثلاً لأن المنشأة ممنوعة قانونياً من إصدار الأسهم)، أو إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة بوجوب التسوية نقداً، أو تقوم عموماً بالتسوية نقداً كلما طلب الطرف المقابل ذلك. وعلى المنشأة أيضاً الالتزام بالتسوية نقداً إذا كانت الأسهم الصادرة (إما في ذلك الأسهم التي تصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للاسترداد، إما إلزامياً (عند توقف التوظيف) أو بحسب اختيار الطرف المقابل.

إستنتاج ٢٦٦ وخلال إعادة مدلولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أشار المجلس إلى أن التصنيف كالتزامات أو حقوق ملكية للترتيبات التي يبدو فيها أنه يوجد أمام المنشأة خيار التسوية، يختلف عن التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والذي يقتضي أن يتم تصنيف مثل هذا الترتيب إما بالكامل كالتزام (إذا كان العقد عبارة عن عقد مشق) أو كأداة مركبة (إذا لم يكن العقد عقداً مشقاً). غير أنه بالإستجماع مع استنتاجاته بشأن الاختلافات الأخرى بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (انظر الفقرة استنتاج ١٠٦-١ استنتاج ١١٠)، قرر المجلس الحفاظ على هذا الاختلاف، بانتظار نتيجة مشروعه طويل الأجل حول المفاهيم، والذي يتضمن مراجعة تعريف الالتزامات وحقوق الملكية.

إستنتاج ٢٦٧ وحتى إذا لم تكن المنشأة ملزمة بالتسوية نقداً إلى أن تختار القيام بذلك، فإنه في الوقت الذي تختار فيه ذلك ينشأ التزام من مبلغ الدفعة النقدية. وهذا يؤثر التساؤل حول كيفية محاسبة الجانب المدين من القيد. ويمكن مناقشة أن أي فرق بين (أ) مبلغ الدفعة النقدية (ب) وإجمالي المصروف المعترف به لقاء الخدمات المستلمة والمستهلكة حتى تاريخ التسوية (والذي يمكن أن يعتمد على قيمة بديل تسوية حقوق الملكية في تاريخ المنح) يجب الإقرار به كتعديل على مصروف تعويضات الموظف. لكن نظراً أن الدفعة النقدية هي لتسوية حصة حقوق ملكية، استنتج المجلس أن معاملة الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة حقوق ملكية هو أمر يتسجم مع الإطار، أي كإقطاع من حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، لا يقتضي وجود تعديل على مصروف التعويضات عند التسوية.

إستنتاج ٢٦٨ إلا أن المجلس استنتج أنه يجب الإقرار بمصروف إضافي إذا اختارت المنشأة بديل تسوية بقيمة عالية أعلى، وحيث أن المنشأة دفعت طوعاً أكثر مما يلزمها، فإنها تتوقع افتراضياً أن تستلم (أو أنها استلمت سابقاً) خدمات إضافية من الموظفين مقابل القيمة الإضافية الممنوحة.

إستنتاجات عامة بشأن محاسبة خيارات أسهم الموظفين

إستنتاج ٢٦٩ أخذ المجلس أولاً بعين الاعتبار كلفة القضايا الرئيسية المتوقعة بالإقرار بمعاملات الدفع على أسس الأسهم وقيلاسها، وتوصل إلى استنتاجات حول تلك القضايا. ومن ثم وضع بعض الإستنتاجات العامة، وبالتحديد بشأن التعامل مع خيارات أسهم الموظفين، والتي هي واحدة من

أكثر جوباب المشروع إثارة للجدل. ولدى توصله إلى تلك الاستنتاجات، أخذ المجلس بعين الاعتبار القضايا التالية:

- تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية
- الاعتراف بمقابل الإفصاح عن المصاريف الناشئة من معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين
- موثوقية قياس القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين

تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية

بمستأج ٢٧٠ بحث بعض المجاوبين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ المجلس على إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يستند إلى المتطلبات القائمة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP).

بمستأج ٢٧١ وبشكل أكثر تحديداً، بحث المجاوبون المجلس على إعداد معيار يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. ونظراً لأن تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة كان عموماً السبب وراء هذا الاقتراح، درس المجلس مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل شامل، وليس فقط ناحية واحدة منها. والبيانات الرئيسية بهذه المبادئ حول السنف على أساس الأسهم هو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين، وبيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥

بمستأج ٢٧٢ صدر رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في العام ١٩٧٢. وتتناول خطط أسهم الموظفين فقط، وتميز بين الخطط (الثابتة) غير المتعلقة بالأداء والخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى.

بمستأج ٢٧٣ بالنسبة للخطط الثابتة، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية (أي الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة)، إن وجد، في تاريخ المنح. ونموذجياً، لا ينتج هذا عن مصروف يتم الاعتراف به للخطط الثابتة، لأن معظم خيارات الأسهم الممنوحة بموجب الخطط الثابتة يتم منحها بسعر مساوي لسعر السوق. وبالنسبة للخطط المتعلقة بالأداء والخطط المتغيرة الأخرى، يتم قياس المصروف بالقيمة الجوهرية في تاريخ القياس. وتاريخ القياس هو التاريخ الذي يكون فيه عدد الأسهم أو خيارات الأسهم التي يكون الموظف مغول باستلامها وسعر الممارسة ثابتين. وحيث أنه من المحتمل أن يضاف تاريخ القياس هذا في وقت لاحق لتاريخ المنح، فإن أي مصروف يخضع للشك، وإذا كان سعر السهم في تزايد، فإن مصروف الخطط المتعلقة بالأداء سيكون أكبر منه للخطط الثابتة.

بمستأج ٢٧٤ وفي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ واجه انتقاداً لما تكتي عنه من نتائج غير عادلة ولإفقاره لأية أسس مفاهيمية ضمنية. على سبيل المثال، نتج عن متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ نموذجياً الاعتراف بمصروف معين لخيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، لكن لا يتم عادة الاعتراف بأي مصروف لخيارات الأسهم الثابتة. وهذه نتيجة غير عادلة لأن خيارات الأسهم الثابتة تكون عادة أكثر قيمة في تاريخ المنح من خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء. وزيادة على ذلك، فإن حذف مصروف معين لخيارات الأسهم الثابتة يضعف من جودة البيانات المالية:

إن البيانات المالية الناتجة هي كل مصدقية مما يمكن أن تكون، والبيانات المالية للمنشآت التي تستخدم خيارات أسهم الموظفين الثابتة بشكل مكثف لا تكون قابلة للمقارنة بتلك البيانات الخاصة بالمنشآت التي تستخدم بشكل كبير لخيارات الثابتة (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، لفقرة ٥٦)

إستنتاج ٢٧٥ وثارت ورقة المناقشة، في تناولها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، أن اختلاف التعامل المحاسبي للخطط الثابتة والمتنقلة بالأداء له تأثير غير ملائم من حيث عدم تشجيع المنشآت على وضع خطط أسهم الموظفين المتنقلة بالأداء.

بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣

إستنتاج ٢٧٦ صدر بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في العام ١٩٩٥. ويتحضي الإعتراف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم مع أطراف أخرى غير الموظفين، على أساس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الصادرة، أو القيمة العادلة للبضاعة أو للخدمات المستلمة، أيهما قابل للقياس بموثوقية أكبر. كما يتم أيضاً تشجيع المنشآت، لكن لا يُطلب منها، على تطبيق أسلوب محاسبة القيمة العادلة في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وعموماً لا يميز بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ بين الخطط الثابتة وتلك المتنقلة بالأداء.

إستنتاج ٢٧٧ إذا طبقت المنشأة الأسلوب المحاسبي الوارد في رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ بدلاً من ذلك الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، فإن الأخير يقتضي الإفصاحات عن صفاتي للدخل الأولى وحصة السهم من الأرباح في البيانات المالية السنوية، كما لو أنه تم تطبيق المعيار. وموخرًا تبني عدد كبير من الشركات الأمريكية الكبرى أسلوب محاسبة القيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للمعاملات مع الموظفين.

إستنتاج ٢٧٨ ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية أن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو أفضل من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وكان يفضل لو أن الإعتراف على أساس القيمة العادلة لخيارات الموظفين كان إلزامياً وليس اختياريًا. ويوضح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن مجلس معايير المحاسبة المالية قرر السماح بالبدل على أساس الإفصاح لأسباب سواسية، وليس لأنه اعتقد أن هذا أفضل حل محاسبي:

يستمر المجلس... في الاعتقاد أن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً للإعتراف بالأسلوب والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف في البيانات المالية... واختار المجلس حلاً على أساس الإفصاح لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم لوضع حد للجدل المتورط للخلاف حول هذه المسألة، ليس لأنه يعتقد أن ذلك الحل هو أفضل وسيلة لتأمين المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لفترتي ٦١ و٦٢).

إستنتاج ٢٧٩ وبموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن التعامل المحاسبي لمعاملات الدفع على أساس الأسهم تختلف اعتماداً على ما إذا كان الطرف الآخر في المعاملة موظفاً أو غير موظف، وما إذا تخطت المنشأة تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لو رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ على المعاملات مع الموظفين. وينظر عموماً إلى وجود اختيار في الأساليب المحاسبية على أنه أمر غير مرغوب به. وفي الحقيقة، كرسر المجلس مؤخرًا كثيراً من الوقت والجهد في عمل تحسينات على المعايير الدولية القائمة، وأحد أهداف هذه التحسينات هو إلغاء الاختيارات في الأساليب المحاسبية.

إستنتاج ٢٨٠ وتثبت الأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية أن اختيار واحد من الأساليب المحاسبية عن غيره له أثر هام على الأرباح المبلغ عنها للمنشآت الأمريكية. على سبيل المثال، أثبت الأبحاث التي أجرتها شركتي بير ستيرنز وكريغيت سويس فيرمست بوسطن بشأن مؤشر إس أند بي (S&P 500) أنه لو تم تطبيق أسلوب قيلم للقيمة العادلة الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض الإعتراف بمصرفين لتعويضات الموظفين على أساس الأسهم، فإن أرباح الشركات الخسمة وفق مؤشر إس أند بي كانت ستكون أقل بشكل كبير، وأن الأثر في تنامي. إن الأثر على الأرباح المبلغ عنها أمر أساسي في بعض القطاعات، حيث تستخدم الشركات خيارات الأسهم بشكل كبير.

إستنتاج ٢٨١ وأنهى مجلس معايير المحاسبة الكندي مؤخرًا مشروعه بشأن الدفع على أساس الأسهم. ووفقاً لسياسة هذا المجلس المتنقلة بتحقيق الإنسجام بين المعايير الكندية والمعايير الأمريكية، فقد اقترح

معياراً استند إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، بما في ذلك رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وبعد الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المجاوبين، قرر مجلس معايير المحاسبة الكندي إلغاء الإرشادات المستمدة من رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥. وقد توصل إلى هذا القرار لعدة أسباب، بما في ذلك، من وجهة نظره، أن أسلوب القيمة الجوهرية يشوبه عيب ما. كما أن إنجاح متطلبات رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في معيار محاسبي معين ينتج عنه تكبد تكاليف كبيرة من قبل معدي البيانات المالية لا يجني منها مستخلمي البيانات المالية أية منفعة - تستغني المنشآت قدراً كبيراً من الوقت والجهد في فهم القواعد ومن ثم إعادة تصميم خطط الخيال، وذلك عادة من خلال حذف شروط الأداء القائمة، لتجنب الاعتراف بمصروف معين فيما يخص تلك الخطط، وبالتالي لا يحدث أي تحسين على محاسبة خطط خيال السهم.

استنتاج ٢٨٢ لقد كان المعيار الكندي منسجماً بشكل أولي مع بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وشمل ذلك السماح بالإختيار بين المحاسبة على أساس القيمة العادلة لمصروف تعريض الموظف على أساس الأسهم في بيان الدخل والإصحاح عن المبالغ الأولية في ملاحظات كلاً من البيانات المالية مرحلية والمبنوية. غير أن مجلس معايير المحاسبة الكندي فلم مؤخرًا بتعديل معياره لإلغاء الإختيار بين الاعتراف والإصحاح، وبالتالي يكون الاعتراف بالمصروف إلزامياً للفترات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

استنتاج ٢٨٣ ولأن رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ يتضمن عيوباً خطيرة، فقد استنتج المجلس أن إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية بناءً عليه من غير المحتمل أن يمثل تحسناً كبيراً، إن وجد، في إعداد التقارير المالية. وعلاوة على ذلك، فإن الآثار غير الملائمة لرأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥، وبالتحديد في عدم التشجيع على خطط خيارات الأسهم المتعلقة بالأداء، يمكن أن تسبب تشوهات اقتصادية. والهدف من المعايير المحاسبية هو أن تكون محايدة، بحيث لا تمنح تعاملات محاسبية مواتية أو غير مواتية لمعاملات محددة لتشجيع أو عدم تشجيع المنشآت على الدخول في تلك المعاملات. ويخفق رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ في تحقيق ذلك الهدف. كما تسود خطط أسهم الموظفين المتعلقة بالأداء في أوروبا (غالباً ما يقتضي القانون شروط الأداء) وفي تواحي أخرى من العالم خارج الولايات المتحدة، ويدعو المستثمرون لاستخدام أكبر لشروط الأداء. وبناءً على ذلك، استنتج المجلس أن استحداث معيار محاسبي على أساس رأي مجلس المبادئ المحاسبية رقم ٢٥ سيكون غير منسجم مع هدفه المتمثل في وضع معايير محاسبة ذات جودة عالية.

استنتاج ٢٨٤ وذلك يتتبع عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. وتشير الملاحظات الواردة من مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس استنتاجات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، والواردة من مجلس معايير المحاسبة الكندي عندما أعد معياراً يستند إلى بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، إلى أن هذين المجلسين الواضحين للمعيار يعتبرون ذلك البيان غير ملائم، لأنه يسمح بالإختيار بين الاعتراف والإصحاح. (هذه المسألة ستناقش بمزيد من التفصيل أدناه). ولأسباب مجلس معايير المحاسبة المالية إلى جدول أعماله في آذار ٢٠٠٣ مشروعاً لمراجعة المتطلبات المحاسبية الأمريكية حول الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك إلغاء بديل الإصحاح للورد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، بحيث يكون الاعتراف بالمصروف إلزامياً. وعلق رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية على ذلك بقوله:

كانت الأحداث الأخيرة بمثابة تذكير لنا جميعاً بأن المعلومات المالية الوضحة والموثوقة والقابلة للمقارنة هي أمر أساسي لسلامة وتطور نظم سوقنا لرأسمالي. وفي أعقاب انهيار الأسواق وفضائح التقارير المالية في الشركات، تلقى مجلس معايير المحاسبة المالية مطالبات عديدة من المستثمرين أفراداً ومؤسسات، والمطالين الماليين وكثيرين غيرهم، يحثون فيها المجلس على إلزام تسجيل تكلفة التمويضات المتعلقة بخيارات أسهم الموظفين على أنها مصروف... وفي حين أن عدد من الشركات الكبرى اختارت طوعاً أن تمكن هذه التكاليف كمصروف في الإبلاغ عن أرباحها، استمرت شركات أخرى في بيان هذه التكاليف في هوامش يبقها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن تحرك اقتضاء معاملة معينة للمصروف يكون منسجماً مع إلزام مجلس معايير المحاسبة المالية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أساس الاستنتاجات

بالعمل تجاه تحقيق المقاربة بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية. ومع أخذ كافة هذه العوامل بين الاعتبار، استنتج المجلس أن إعادة تناول هذا الموضوع المهم الآن هو أمر أساسي. (نشرة أخبار مجلس معايير المحاسبة المالية، ١٢ آذار ٢٠٠٣).

إستنتاج ٢٨٥ وخلال إعادة مدلولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، عمل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية لتحقيق المقاربة بين المعايير الدولية والأمريكية، إلى أقصى حد ممكن، مع الأخذ بعين الاعتبار أن مجلس معايير المحاسبة المالية كان في مرحلة مبكرة من مشروعه - حيث كان يعد مسودة عرض لمراجعة بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ في حين كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يصوغ معياره الدولي لإعداد التقارير المالية بالشكل النهائي. واستنتج المجلس أنه بالرغم من أن تحقيق المقاربة هو هدف مهم، إلا أنه لن يكون ملائماً تأخير مسألة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بسبب الحاجة الملحة لوجود معيار بشأن الدفع على أساس الأسهم، كما هو موضح في الفقرات إستنتاج ٢- إستنتاج ٥. وفي أي حال، فسي الوقت الذي لاحت في مجلس معايير المحاسبة الدولية مدلولاته، تم تحقيق مقدار كبيراً من المقاربة. على سبيل المثال، اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية مع مجلس معايير المحاسبة الدولية على وجوب الاعتراف بكافة معاملات الدفع على أساس الأسهم في البيانات المالية التي تم قياسها على أساس قياس القيمة العادلة، بما في ذلك المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين. ومن هنا، وافق مجلس معايير المحاسبة المالية على وجوب إلغاء بديل الإفصاح الولد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣.

إستنتاج ٢٨٦ واتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه، حالما يُصدر كل من المجلسين معياراً نهائياً بشأن الدفع على أساس الأسهم، سوف ينظر كل منهما في القيام بمشروع لتحقيق المقاربة، بهدف إزالة أي مجالات اختلاف متبقية بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية حول هذا الموضوع.

الإعتراف مقابل الإفصاح

إستنتاج ٢٨٧ إن أحد المفاهيم المحاسبية الأساسية هو أن الإفصاح عن المعلومات المالية ليس بديلاً مناسباً عن الاعتراف في البيانات المالية. على سبيل المثال، ينص الإطّار على ما يلي:

إن البنود التي تستوفي معايير الاعتراف يجب الاعتراف بها في الميزانية الصومية أو بيان الدخل. وإن الإخفاق في الاعتراف بتلك البنود لا يتم تقيمه بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستخلصة، ولا بالملاحظات أو المواد التوضيحية. (الفقرة ٨٢)

إستنتاج ٢٨٨ إن أحد الجوانب الرئيسية في معايير الاعتراف هو أنه يمكن قياس البند بموثوقية. ويتم مناقشة هذه المسألة بمزيد من التفصيل أعلاه. لذلك تركز هذه المناقشة على مسألة "الإعتراف مقابل الإفصاح" من حيث المبدأ، وليس على موثوقية القياس. وما أن يتم تحديد أن بند معين يستوفي معايير الاعتراف في البيانات المالية، فإن الإخفاق بالإعتراف به لا يتسجم مع المفهوم الأساسي الذي يقيد بأن الإفصاح ليس بديلاً مناسباً عن الاعتراف.

إستنتاج ٢٨٩ لم يوافق البعض على هذا المفهوم، مجادلين بالقول إن مسألة ما إذا تم الاعتراف بالمعلومات في البيانات المالية أو تم الإفصاح عنها في الملاحظات هو أمر لا يشكل اختلاف. وفي كل الأحوال، فإن مستخدمي البيانات المالية يكون لديهم المعلومات التي يطلبونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية. وبناءً عليه، فهم يعتقدون أن الإفصاح في الملاحظات عن المصاريف الناشئة من معاملات محددة للدفع على أساس الأسهم للموظفين (أي تلك المتعلقة بمعيار منع خيارات أسهم للموظفين)، بدلاً من الاعتراف بها في بيان الدخل، هو أمر مقبول.

إستنتاج ٢٩٠ لم يقبل المجلس هذه المناقشة. وأشار إلى أنه إذا كان الإفصاح في الملاحظات هو أمر مقبول، لأنه لا يشكل فرقاً بين ما إذا يتم الاعتراف بالمصرف أو الإفصاح عنه، فإن الاعتراف إذاً في

البيانات المالية يجب أن يكون أمراً مقبولاً لنفس السبب. وإذا كان الاعتراف مقبولاً، وكان الاعتراف بدلاً من مجرد الإفصاح يتفق مع المبادئ المحاسبية المطبقة على كافة بنود المصاريف الأخرى، فلا يكون مقبولاً ترك بند مصروف معين خارج بيان الدخل.

استنتاج ٢٩١ كما تُثار المجلس إلى أن هناك دليل مهم على وجود اختلاف بين الاعتراف والإفصاح. أولاً، تشير الأبحاث الأكاديمية إلى أن مسألة إذا يتم الاعتراف بالمعلومات أو يتم فقط الإفصاح عنها هو أمر يؤثر على أسعار السوق (إيثر، كلينتش وشيغو، ٢٠٠٣).^{*} فإذا تم الإفصاح عن المعلومات في الملاحظات فقط، يكون على مستخدمي البيانات المالية أن يقضوا الوقت والجهد ليصبحوا خبراء بشكل كاف في المحاسبة لمعرفة (أ) أن هناك بنوداً لا يتم الاعتراف بها في البيانات المالية. (ب) أن هناك معلومات بشأن تلك البنود في الملاحظات. (ج) كيفية تقييم الإفصاحات الواردة في الملاحظات. ولأن اكتساب تلك الخبرة ينتج عنها تكبد تكلفة، ولأن ليس كافة مستخدمي البيانات المالية سوف يصبحون خبراء، فإن المعلومات التي يُصح عنها فقط يمكن أن لا يتم عرضها بشكل كامل في أسعار الأسهم.

استنتاج ٢٩٢ ثانياً، يبدو أن كلا من معدي ومستخدمي البيانات المالية يوافقون على وجود اختلاف مهم بين الاعتراف والإفصاح. وقد عثر مستخدمو البيانات المالية بقوة عن وجهة النظر التي تفيد بأن كافة أشكال النفع على أساس الأسهم، بما في ذلك خيارات أسهم الموظفين، يجب الاعتراف بها في البيانات المالية، ما ينتج عنه الاعتراف بالمصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمات المستلمة، ولن الإفصاح في الملاحظات لوحده غير ملائم. وتم التعبير عن وجهات نظرهم بوسائل متنوعة تتضمن ما يلي:

- (أ) لجانبات المستخدمين على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢.
- (ب) دراسة التي أجراها اتحاد إدارة الإستثمار والأبحاث عام ٢٠٠١ للمحاسبين ومدراء التمويل - حيث ذكر ٨٣% من المجاوبين على الدراسة أن الأسلوب المحاسبي لكافة معاملات النفع على أساس الأسهم يجب أن يقتضي الاعتراف بمصروف معين في بيان الدخل.
- (ج) الملاحظات العامة من قبل مستخدمي البيانات المالية، مثل تلك المذكورة في الصفحة ١٠ في جلسات الاستماع الأخيرة لمجلس الشيوخ الأمريكي.

استنتاج ٢٩٣ كما يرى معطو البيانات المالية فرقاً كبيراً بين الاعتراف والإفصاح. على سبيل المثال، كان بعض مجاوبو ورقة المناقشة ومسودة العرض ٢ قلقون من مسألة أنه ما لم تقتضي كافة البلدان الاعتراف بالمصروف، فإن المنشآت التي يشترط عليها الاعتراف بالمصروف ستكون في موقع تنافسي في غير صالحها مقارنة مع المنشآت التي يسمح لها بالإختيار بين الاعتراف والإفصاح. وتشير مثل هذه الملاحظات إلى أن معدي البيانات المالية يعتبرون أن للإعتراف بالمصروف نتائج تختلف عن تلك الناتجة الخاصة بالإفصاح.

موثوقية القياس

استنتاج ٢٩٤ إن أحد الأساليب التي يبدوها أولئك الذين يعارضون الاعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملات التي تنطوي على عمليات منح لخيارات الأسهم للموظفين هو أنه من غير الممكن قياس تلك المعاملات بموثوقية.

* لم يي بلوث، جي كلينتش وتي شيغو. ٢٠٠٣. الأثر الموثوقية للإعتراف والإفصاح، مجلة الأبحاث المحاسبية ٤١ (٤): ٥٨١-٦٠٩.

استنتاج ٢٩٥ ناقش المجلس هذه المذلولات بشأن الموثوقية، بعد أن وضع لولا المسألة ضمن سياق معين. على سبيل المثال، أشار المجلس أنه عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم، يكون الهدف هو قياس تلك القيمة العادلة في تاريخ القياس، وليس قيمة السهم الأساسي في أي تاريخ مستقبلي. ويعتبر البعض أن تقدير القيمة العادلة غير مؤكد بشكل متواصل، لأنه غير معلوم، في تاريخ القياس، ما ستؤول إليه النتيجة النهائية، أي كم سيكون مقدار الربح عند الممارسة (إن وجد). غير أن التقييم لا يحاول تقدير الربح المستقبلي، إنما فقط المبلغ الذي يدفعه الطرف الآخر للحصول على الحق في المشاركة في أرباح مستقبليّة. وبناءً عليه، حتى لو انتهت مدة خيار السهم بدون قيمة أو حقق الموظف ربحاً كبيراً عند الممارسة، فلا يعني هذا أن تقدير تاريخ المنح للقيمة العادلة لذلك الخيار كان غير موثوق أو خاطئ.

استنتاج ٢٩٦ كما أشار المجلس أيضاً إلى أنه غالباً ما تتضمن المحاسبة إجراء تقديرات، وبالتالي فإن الإبلاغ عن القيمة العادلة المقدرة هو ليس أمراً غير مرغوب به لمجرد أن ذلك المبلغ يمثل تقديراً وليس قياساً دقيقاً. وتتضمن الأمثلة على التقديرات الأخرى التي تجري في المحاسبة، والتي يمكن أن يكون لها أثر مادي على بيان الدخل والميزانية العمومية، تقديرات حول قابلية تحصيل الديون المشكوك فيها، وتقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وأنماط استهلاكها، وتقديرات إقتراعات تقاعد الموظفين.

استنتاج ٢٩٧ غير أن البعض يناقش بأن تضمين تقدير القيمة العادلة لخيارات سهم الموظفين في البيانات المالية يختلف عن تضمين تقديرات أخرى، لأنه لا يوجد تصحيح لاحق على التقدير. وستتم في النهاية مراجعة التقديرات الأخرى، مثل تكاليف التقاعد للموظفين، لتعادل مبلغ النقد المدفوع. وعلى النقيض من ذلك، وبسبب أنه لا يعد قياس حقوق الملكية، فإنه إذا تم الاعتراف بالقيمة العادلة المقدرة لخيارات سهم الموظفين، فلا يجري إعادة قياس لتقدير القيمة العادلة - ما لم يُستخدم قياس تاريخ الممارسة - وبذلك فإن أي خطأ في التقدير يتم تضمينه في البيانات المالية بشكل دائم.

استنتاج ٢٩٨ وقد درس مجلس معايير المحاسبة المالية هذا النقاش ورفضه عند إعداد بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣. على سبيل المثال، بالنسبة لتكاليف تقاعد الموظفين، لا يتم أبداً ضبط إجمالي التكلفة بشكل كامل ما لم يتم إلغاء الخطأ، كما لا يتم أبداً ضبط المبلغ المنسوب لأي سنة محددة، ويمكن أن يستغرق الأمر عقوداً قبل أن يتم ضبط المبالغ المتعلقة بموظفين محددين. وفي غضون ذلك، يكون مستخدمو البيانات المالية قد اتخذوا قرارات اقتصادية على أساس التكاليف المقدرة.

استنتاج ٢٩٩ وعلاوة على ذلك، أشار المجلس أنه إذا لم يتم الاعتراف بأي مصروف (أو مصروف على أساس القيمة الجوهرية فقط، والتي تساوي نموذجياً صفر) فيما يخص خيارات سهم الموظفين، فإن ذلك يعني أيضاً أنه يوجد خطأ يتم تضمينه بشكل دائم في البيانات المالية. ولا يتم أبداً ضبط الإبلاغ عن صفر (أو أي مبلغ على أساس القيمة الجوهرية، إن وجد).

استنتاج ٣٠٠ كما لُذَّ المجلس بعين الاعتبار معنى الموثوقية. إن المنشآت بشأن ما إذا كانت تقديرات القيمة العادلة لخيارات سهم الموظفين موثوقة بشكل كافٍ تركز على جانب واحد من الموثوقية فقط - ما إذا كان التقدير خالياً من أية أخطاء مادية. وبين الإطراء، بالإشتراك مع أطراف مفاهيم الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير المحاسبية، أن من الجوانب الأخرى المهمة للموثوقية هو ما إذا كان يمكن الاعتماد على المعلومات من قبل مستخدمي البيانات المالية لكي تمثل بأكمله ما تقصد تمثيله. وبناءً على ذلك، فمن الضروري عند تقييم ما إذا كان أسلوب محاسبي معين ينتج عنه معلومات مالية موثوقة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المعلومات تمثل الحقائق بأكمله. وهذه

يُجدي الوسائل التي ترتبط من خلالها الموثوقية بخصائص نوعية مهمة أخرى للمعلومات المالية،
ألا وهي مدى ملائمتها.

استنتاج ٣٠١ على سبيل المثال، وفي سياق الدفع على أساس الأسهم، يدعم بعض المعلقون قياس خيارات أسهم الموظفين بالقيمة الجوهرية بدلاً من القيمة العادلة، لأن القيمة الجوهرية تعتبر مقياساً أكثر موثوقية. إن مسألة ما إذا كانت القيمة الجوهرية مقياساً أكثر موثوقية هو موضع شك - فحسن المؤكد أنه أقل عرضة لأخطاء التقدير، لكنه من غير المحتمل أن يكون مقياساً يمثل التعويضات بأمانة. كما أن القيمة الجوهرية ليست مقياساً ملائماً، خصوصاً عند قياسها في تاريخ المنح. ويتم إصدار العديد من خيارات أسهم الموظفين بسعر يساوي سعر السوق، لذا لا يكون لها قيمة جوهرية في تاريخ المنح. ويتألف خيار السهم الذي لا يكون له قيمة جوهرية بشكل كامل من القيمة الزمنية. وإذا تم قياس خيار السهم بالقيمة الجوهرية في تاريخ المنح، فإن قيمة الصفر تُنسب إلى خيار السهم. وبناءً عليه، ويتجاهل القيمة الزمنية، يكون المبلغ المنسوب إلى خيار السهم ممثل من قيمته بنسبة ١٠٠%.

استنتاج ٣٠٢ ومن الخصائص النوعية الأخرى قلبية المقارنة. حيث يناقش البعض أنه نظراً للشكوك المتعلقة بتقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، من الأفضل لكافة المنشآت الإبلاغ عن الصفر، لأن هذا يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للمقارنة. كما يناقشون أنه، على سبيل المثال، إذا كان المبلغ "الصحيح" للمصروف المتعلق بخيارات أسهم الموظفين لمنشأتين مقداره ٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت ظروف عدم التلكد في التقدير بإحدى المنشأتين إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، وأدت بالأخرى إلى الإبلاغ عن ما قيمته ٥٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن البيانات المالية للمنشأتين تكون أكثر قابلية للمقارنة إذا أُلغيت كل منهما عن الصفر، بدلاً من هذه الأرقام المنحرفة.

استنتاج ٣٠٣ إلا أنه من غير المحتمل أن يكون لدى أي منشأتين نفس مبلغ مصروف تعويضات الموظف على أساس الأسهم. وتشير الأبحاث (التي أجرتها مثلاً شركتي بير ستيرنز وكريدت سويس فيرست بوسطن) إلى اختلاف المصروف بشكل كبير من قطاع صناعي إلى آخر، ومن منشأة إلى أخرى، ومن سنة إلى أخرى. وإن الإبلاغ عن الصفر بدلاً من مبلغ مقدر معين من شأنه أن يجعل البيانات المالية أقل قابلية للمقارنة، وليس أكثر قابلية. على سبيل المثال، إذا كان مصروف التعويض المقدر للموظف على أساس الأسهم للشركت "أ" و "ب" و "ج" هي على التوالي ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، و ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن الإبلاغ عن صفر للشركات الثلاث أن يجعل بياناتها المالية أقل قابلية للمقارنة.

استنتاج ٣٠٤ وفي سياق النقاش السابق بشأن الموثوقية، تطرق المجلس إلى مسألة ما إذا يمكن قياس المعاملات التي تنطوي على خيارات أسهم ممنوحة للموظفين بموثوقية كافية لغرض الاعتراف في البيانات المالية. وأشار المجلس إلى أن العديد من مجاوبي ورقة المناقشة أكدوا أن هذا الأمر غير ممكن. فهم يناقشون بأنه لا يمكن تطبيق نماذج تسعير الخيارات على خيارات أسهم الموظفين، بسبب الاختلافات بين خيارات الموظفين والخيارات المتداولية.

استنتاج ٣٠٥ ولأخذ المجلس بعين الاعتبار هذه الاختلافات، بمساعدة المجموعة الاستشارية للمشروع وخبراء آخرين، وتوصل إلى استنتاجات بشأن كيفية أخذ هذه الاختلافات بالحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين، كما هو موضح في الفقرات استنتاج ١٤٥-استنتاج ١٩٩. ولدى قيامه بذلك، أشار المجلس إلى أن الهدف هو قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم، أي تقدير لما كان سيكون عليه سعر أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراعية. لذلك يجب أن تكون منهجية التقييم المطبقة منسجمة مع منهجيات التقييم التي يستخدمها المشاركون في السوق لتسعير أدوات مالية مماثلة، وأن تشمل

كافة العوامل والإفتراضات التي يمكن أن يأخذها بعين الاعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد السعر.

إستنتاج ٣٠٦ ومن هنا، فإن العوامل التي لن يأخذها بعين الاعتبار المشاركون في السوق المطلعون والراغبون عند تحديد سعر خيار معين لن تكون ذات علاقة عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تكون العوامل التي تؤثر على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف فقط ذات علاقة بتقدير السعر الذي يتم تحديده من قبل مشارك في السوق مطلع وراغب. وغالبا ما ركزت العديد من ملاحظات المجاوبين بشأن موثوقية القياس، والاختلافات بين خيارات أسهم الموظفين والخيارات المتداولة، على قيمة الخيار من وجهة نظر الموظف. ولذلك، استنتج المجلس وجوب أن يؤكد هذا المعيار على أن الهدف هو تقدير القيمة العادلة لخيار السهم، وليس قيمة خاصة بالموظف.

إستنتاج ٣٠٧ وأشار المجلس إلى وجود دليل يدعم استنتاجا معينا مفاده أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة لخيارات أسهم الموظفين. أولاً، هناك أبحاث أكاديمية تدعم هذا الإستنتاج (مثل كارينتر ١٩٩٨، مالير، نان وفان دو فايفر ٢٠٠٢)*. وثانياً، يعتبر مستخدمو البيانات المالية القيم العادلة المقدرة موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية. ويمكن إيجاد الدليل على هذا الأمر في مصادر متنوعة، مثل رمائل الملاحظات التي استلمت من مستخدمي البيانات المالية الذين أجابوا على ورقة المناقشة ومسودة العرض ٧. إن وجهات نظر المستخدمين مهمة لأن الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية. وبعبارة أخرى، المقصود من البيانات المالية هو تلبية احتياجات المستخدمين، عدا عن المدين أو مجموعات المصالح الأخرى. إن الغرض من وضع المعايير المحاسبية هو ضمان، حيثما أمكن ذلك، أن تلي المعلومات المقدمة في البيانات المالية لاحتياجات المستخدمين. وبناء على ذلك، إذا اعتبر الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية تقديرات القيمة العادلة على أنها موثوقة بشكل كافٍ للإعتراف في البيانات المالية، فإن هذا يوفر دليلاً قوياً على موثوقية القياس.

إستنتاج ٣٠٨ كما أشار المجلس، إلى أنه بالرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية قد قرر السماح بالاختيار بين الاعتراف والإصاحاب عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، فإنه سمح بذلك لأسياب غير فنية، ليس لأنه وافق على وجهة النظر التي تفيد بأن القياس الموثوق لم يكن ممكناً:

ويستمر المجلس في الإعتقاد بأن استخدام نماذج تسعير الخيارات، كما هي متحلة في هذا البيان، سوف ينتج عنها تقديرات للقيمة العادلة لخيارات الأسهم تكون موثوقة بشكل كافٍ لثبتر الإعتراف في البيانات المالية. إن الغموض في تلك التقديرات لا يبرر الإخفاق في الإعتراف بتكلفة التحويضات النابعة من خيارات أسهم الموظفين. ويؤكد ذلك الإعتقاد تشجيع المجلس المنشأت على تبني الأسلوب القائم على أساس القيمة العادلة للإعتراف بتكلفة تعويضات الموظف على أساس الأسهم في بياناتها المالية (بين معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، أساس الإستنتاجات، الفقرة ١١٧).

* جيه إن كارينتر ١٩٩٨، ممارسة وتقييم خيارات أسهم التتقيين. مجلة الإقتصاديات المالية ٤٨: ١٢٧-١٥٨.

أو إيه مالير، آر نان و إن فان دو فايفر ٢٠٠٢. كيف يمكن للشركات تقييم خيارات أسهم التتقيين؟ مراجعة المحاسبة الأسترالية ١٢(١): ١١-٢٤.

استنتاج ٣٠٩ وبختصار، إذا تم حذف المصاريف الناشئة عن عائلات منح خيارات الأسهم للموظفين من البيانات المالية، أو تم الاعتراف بها باستخدام أسلوب القيمة الجوهرية (والذي ينتج عنه نمونجيا مصروف قيمته صفر) أو أسلوب الحد الأدنى من القيمة، سيكون هناك خطأ دائم تتضمنه البيانات المالية. وهكذا، فإن السؤال المطروح هنا هو أي الأساليب المحاسبية التي من المحتمل أن ينتج عنها أقل مقدار من الخطأ وأكثر المعلومات ملاءمة وقابلية للمقارنة - تقدير القيمة العادلة، الذي يمكن أن ينتج عنه بعضاً من المغالاة في تقدير المصروف ذو العلاقة أو التقليل من تقديره، أو أسس قياس آخر، مثل القيمة الجوهرية (وخاصة إذا تم قياسها في تاريخ المنح)، الذي سينتج عنه بالتأكيد تقليل كبير في تقدير المصروف ذو العلاقة؟

استنتاج ٣١٠ وبأخذ جميع ما ذكر أعلاه بعين الاعتبار، استنتج المجلس أنه يمكن، تقريباً في كافة الحالات، قياس القيمة العادلة المقدرة لخيارات أسهم الموظفين في تاريخ المنح بموثوقية كافية لأغراض الاعتراف بمعاملات الدفع على أسس الأسهم للموظفين في البيانات المالية. وبناءً على ذلك استنتج المجلس، بشكل عام، وجوب أن يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشأن الدفع على أسس الأسهم وجود أسلوب قياس للقيمة العادلة يتم تطبيقه على كافة أنواع معاملات الدفع على أسس الأسهم، بما في ذلك كافة أنواع الدفع على أسس الأسهم للموظفين. ومن هنا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يتيح هذا المعيار الاختيار بين أسلوب قياس القيمة العادلة وأسلوب قياس القيمة الجوهرية، ويجب أن لا يسمح بالاختيار بين الاعتراف والإصحاح عن المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أسس الأسهم للموظفين.

التعديلات المترتبة على المعايير الأخرى

الأثار الضريبية لمعاملات الدفع على أسس الأسهم

استنتاج ٣١١ إن مسألة ما إذا كانت المصاريف الناشئة عن معاملات الدفع على أسس الأسهم قابلة للإقطاع، وإذا كانت كذلك، وما إذا كان مبلغ الإقطاع الضريبي هو نص المصروف المبلغ عنه، وما إذا كان الإقطاع الضريبي ينشأ في نص الفترة المحاسبية - هي أمور تختلف من بلد إلى آخر.

استنتاج ٣١٢ فإذا كان مبلغ الإقطاع الضريبي هو نص المصروف المبلغ عنه، لكن الإقطاع الضريبي ينشأ في فترة محاسبية لاحقة، سينتج عن هذا فرق مؤقت قابل للإقطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ ضرائب الدخل. وتنشأ عادة الفروق المؤقتة من الفرق بين المبلغ المسجل للأصول والإلتزامات والمبلغ المنسوب إلى تلك الأصول والإلتزامات لأغراض الضريبة. غير أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ يتناول أيضاً البنود التي لها أسس ضريبي لكنها غير معترف بها كوصول والقرارات في الميزانية المصومية. ويورد هذا المعيار مثالاً حول تكاليف البحث التي يتم الاعتراف بها كمصروف في البيانات المالية في الفترة التي يتم فيها تكبد تلك التكاليف، لكنها قابلة للإقطاع لأغراض الضريبة في فترة محاسبية لاحقة. وينص المعيار على أن الفرق بين الأسس الضريبي لتكاليف البحث، كونه المبلغ الذي سيتم اقتطاعه في فترة محاسبية مستقبلية، والمبلغ المسجل للسفر هو فرق مؤقت قابل للإقطاع ينتج عنه أصل ضريبي موجب (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٩).

استنتاج ٣١٣ ويشير تطبيق هذا الإرشاد إلى أنه إذا تم الاعتراف بالمصروف الناشئ عن معاملة الدفع على أسس الأسهم في البيانات المالية في فترة محاسبية واحدة ويكون قابلاً للإقطاع الضريبي في فترة محاسبية لاحقة، فيجب محاسبة هذا المصروف على أنه فرق مؤقت قابل للإقطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. وبموجب ذلك المعيار، يتم الاعتراف بأصل ضريبي موجب لكافة

الفروق المؤقتة القابلة للإقتراع إلى الحد الذي من المحتمل أن يتوفر فيه الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقلبه يستخدم الفرق المؤقت القابل للإقتراع (معيار المحاسبة الدولي ١٢، الفقرة ٢٤).

٣١٤ يستنتاج وفي حين لا ينقش معيار المحاسبة الدولي ١٢ حالات العكس، إلا أن نفس المنطق ينطبق على ذلك. على سبيل المثال، لنفرض أن المنشأة قادرة على المطالبة بإقتراع ضريبي إجمالي مبلغ المعاملة في تاريخ المنح، لكن المنشأة تعترف بالمصروف الدائري عن تلك المعاملة خلال فترة الإستحقاق. ويشير تطبيق الإرشاد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ إلى أنه يجب محاسبة هذا على أنه فرق مؤقت خاضع للضريبة، ومن هنا يجب الإقرار بالترام ضريبة مؤجل.

٣١٥ يستنتاج غير أن مبلغ الإقتراع الضريبي يمكن أن يختلف عن مبلغ المصروف المعترف به في البيانات المالية. على سبيل المثال، يمكن أن لا يكون أساس القياس المطبق لأغراض المحاسبة هو نفس الأساس المستخدم لأغراض الضريبة، مثلاً يمكن أن تستخدم القيمة الجوهرية لأغراض ضريبية وليس القيمة العادلة لأغراض محاسبية. وعلى نحو مماثل، يمكن أن يختلف أيضاً تاريخ القياس. مثلاً، تستلم المنشآت الأمريكية لإقتراع ضريبي على أساس القيمة الجوهرية في تاريخ الممارسة فيما يخص بعض خيارات الأسهم، في حين أن المنشأة التي تطبق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ لأغراض المحاسبة يمكن أن تعترف بالمصروف على أساس القيمة العادلة للخيار، كما تم قياسه في تاريخ المنح. ويمكن أن تكون هناك فروق أخرى في أسلوب القياس المطبق لأغراض محاسبية وضريبية، مثلاً الفروق في معاملة الإلشافات أو اختلاف منهجيات للتقييم المطبقة.

٣١٦ يستنتاج ويتضمن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أنه إذا تجاوز مبلغ الإقتراع الضريبي إجمالي المصروف المعترف به في البيانات المالية، يجب الإقرار بالمنفعة الضريبية للإقتراع الزائد على أنه راس مال مدفوع إضافي، أي كتيد مباشر لحساب حقوق الملكية. وعلى العكس من ذلك، إذا كان الإقتراع الضريبي أقل من إجمالي المصروف المعترف به لأغراض المحاسبة، يتم الإقرار بشطب الأصل الضريبي المؤجل ذو العلاقة الذي يتجاوز منافع الإقتراع الضريبي في بيان الدخل، ما عدا إلى الحد الذي يبقى فيه راس مال مدفوع إضافي من الإقتراعات الضريبية الزائدة من معاملات الدفع السابقة على أساس الأسهم (بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الفقرة ٤٤).

٣١٧ يستنتاج للوهلة الأولى، يبدو من المشكوك فيه القيد مباشرة لحساب أو على حساب حقوق الملكية لية مبالغ متعلقة بالفروق بين مبلغ الإقتراع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به. وسوف تظهر عادة الآثار الضريبية لأي من هذه الفروق في بيان الدخل. غير أن البعض ينقش بأن المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ هو ملائم إذا كان السبب وراء الفرق بين مبلغ الإقتراع الضريبي والمصروف المعترف به هو تطبيق تاريخ قيس مختلف.

٣١٨ يستنتاج على سبيل المثال، لنفرض أنه يستخدم قياس تاريخ المنح لأغراض محاسبية، ويستخدم قياس تاريخ الممارسة لأغراض ضريبية. فيموجب قياس تاريخ المنح، تستحق لية تغييرات في قيمة أداة حقوق الملكية بعد تاريخ المنح للموظف (أو جهة أخرى) بصفتهم مشاركين في حقوق الملكية. وبناءاً على ذلك، ينقش البعض بأن لية آثار ضريبية ناشئة عن تلك التغييرات في التقييم يجب أن تقيد لحساب حقوق الملكية (أو على حساب حقوق الملكية، إذا كانت قيمة أداة حقوق الملكية في انخفاض).

٣١٩ يستنتاج وعلى نحو مماثل، ينقش البعض بأن الإقتراع الضريبي ينشأ عن معاملة حقوق ملكية (ممارسة الخيارات)، وبالتالي يجب الإبلاغ عن الآثار الضريبية في حقوق الملكية. كما يمكن المناقشة بأن هذه المعاملة تتسم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٢ لمحاسبة الآثار الضريبية

للمعاملات أو الأحداث بنفس الطريقة التي تحلب فيها المنشأة تلك المعاملات أو الأحداث ذاتها. وإذا ارتبط الإقطاع الضريبي ببند معين في بيان الدخل وبند حقوق ملكية، يجب توزيع الأثار الضريبية ذات العلاقة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٠ ولم يوافق آخرون، مجادلين بالقول أن الإقطاع الضريبي يرتبط بمصرف تمويل الموظفين، أي بند معين في بيان الدخل فضل وبالتالي يجب الإعتراف بكافة الأثار الضريبية للإقطاع في بيان الدخل. وإن حقيقة أن السلطات الضريبية تطبق أسلوبا مختلفا في قياس مبلغ الإقطاع الضريبي لا يغير من هذه النتيجة. وهناك مناقشة أخرى تفيد بأن هذه المعاملة تتسجم مع الإطار، لأن الإبلاغ عن المبلغ مباشرة في حقوق الملكية سيكون غير ملائم، نظرا لأن الحكومة ليست جهة مالكة للمنشأة.

إستنتاج ٣٢١ وأشار المجلس أنه إذا قبل المرء أنه قد يكون من المناسب قيد لحساب أو على حساب حقوق الملكية الأثر الضريبي للفرق بين مبلغ الإقطاع الضريبي وإجمالي المصروف المعترف به حيثما كان ذلك الفرق مرتبطا بالتغيرات في قيمة حصص حقوق الملكية، فقد يكون هناك أسباب أخرى لاختلاف مبلغ الإقطاع الضريبي عن إجمالي المصروف المعترف به. على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم قياس توزيع المنح لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية، لكن يمكن أن ينتج عن منهجية التقييم المستخدمة لأغراض الضريبية قيمة أعلى من المنهجية المستخدمة لأغراض المحاسبة (مثلا يمكن تجاهل آثار الممارسة المبكرة عند تقييم خيار معين لأغراض الضريبة). ولم ير المجلس سببا، في هذه الحالة، وراء وجوب قيد المنافع الضريبية لزيادة لحساب حقوق الملكية.

إستنتاج ٣٢٢ وعند إعداد مسودة العرض ٢، استنتج المجلس أنه يجب الإعتراف بالآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بيان الدخل بعد أخذها في الحسبان عند تحديد مصروف الضريبة. ووافق المجلس على وجوب توضيح هذا الأمر في شكل مثال تطبيقي في إحدى التفسيرات المترتبة على معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٣٢٣ وخلال إعادة مدولاته بشأن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢، أعاد المجلس النظر في النقاط المذكورة أعلاه، واستنتج أن الآثار الضريبية للمعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأنوات الملكية في المنشأة يجب توزيعها بين بيان الدخل وحقوق الملكية. ومن ثم درس المجلس كيفية تنفيذ هذا التوزيع والقضايا ذات العلاقة، مثل قياس الأصل الضريبي المؤجل.

إستنتاج ٣٢٤ وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قليل للإقطاع يقوم على أساس المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في فترات مستقبلية. وبناء على ذلك، استنتج المجلس أن قياس الأصل الضريبي المؤجل يجب أن يستند إلى تقدير الإقطاع الضريبي المستقبلي. وإذا حدث تغييرات في سعر السهم تؤثر على الإقطاع الضريبي المستقبلي، فإن تقدير الإقطاع الضريبي المستقبلي المتوقع يجب أن يقوم على أساس سعر السهم الحالي.

إستنتاج ٣٢٥ وتتسجم هذه المنتجات مع المقترحات الواردة في مسودة العرض ٢ فيما يتعلق بقياس الأصل الضريبي المؤجل. غير أن هذا المنهج يختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي يقيس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف للتركيبي المعترف به. وقد رفض المجلس أسلوب قياس بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ للأصل الضريبي المؤجل لأنه لا يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٢. وكما أشرنا أعلاه، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن الأصل الضريبي المؤجل لفرق مؤقت قليل للإقطاع يعتمد على المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية. وإذا تم تطبيق تاريخ قياس لاحق لأغراض

ضريبية، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقطاع الضريبي المصروف التركلي إلا مصادفة. على سبيل المثال، إذا تم منح خيارات الأسهم للموظفين، واستلمت المنشأة قطاعاً ضريبياً تم قياسه على أنه الفرق بين سعر السهم وسعر الممارسة في تاريخ الممارسة، فمن غير المحتمل أبداً أن يعادل الإقطاع الضريبي المصروف التركلي. ومن خلال إسناد قياس الأصل الضريبي المؤجل على أساس المصروف التركلي، من المحتمل أن ينتج عن أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٢ تقليل في تقدير الأصل الضريبي المؤجل أو مبالغته في تقديره. وفي بعض الحالات، كالحالة التي يصبح فيها سعر خيارات الأسهم أعلى من سعر السوق بشكل كبير، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٢ أن تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل حتى عندما تكون إمكانية استرداد المنشأة لذلك الأصل هو أمر بعيد الاحتمال. والاستمرار في الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في هذه الحالة لا يعتبر فقط غير منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٢، بل أيضاً غير منسجم مع تعريف الأصل الوارد في الإطارات ومتطلبات المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية فيما يخص الاعتراف بالأصول وقياسها، بما في ذلك متطلبات تقييم تخفيض القيمة.

استنتاج ٣٢٦ واستنتج المجلس أيضاً ما يلي:

- (أ) إذا كان الإقطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) أقل من المصروف التركلي أو يعادله، يجب الاعتراف بالمنافع الضريبية ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) كضريبة دخل ويجب تضمينها في ربح أو خسارة الفترة.
- (ب) إذا كان الإقطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه، تم قياسه كما هو موصوف في الفقرة استنتاج ٣٢٤) يتجاوز المصروف التركلي، يجب الاعتراف بالمنافع الضريبية الزائدة ذات العلاقة المستلمة (أو المتوقع استلامها) مباشرة في حقوق الملكية.

استنتاج ٣٢٧ ويمثل أسلوب التوزيع أعلاه ذلك الأسلوب المطبق في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ مع بعض الاستثناءات. أولاً، إن أسلوب التوزيع المذكور أعلاه يضمن أن إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل فيما يخص معاملة دفع محددة على أساس الأسهم لا تتجاوز المنافع الضريبية المستلمة في النهاية. ولم يوافق المجلس على المنهج الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣، الذي ينتج عنه أحياناً تجاوز إجمالي المنافع الضريبية المعترف بها في بيان الدخل المنافع الضريبية المستلمة في النهاية، لأنه في بعض الحالات، يسمح بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ أن يتم شطب الجزء غير المسترد من الأصل الضريبي المؤجل من حقوق الملكية.

استنتاج ٣٢٨ ثانياً، استنتج المجلس أن أسلوب التوزيع أعلاه يجب تطبيقه بغض النظر عن سبب اختلاف الإقطاع الضريبي المستلم (أو المتوقع استلامه) عن المصروف التركلي. ويستند أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ إلى التشريع الضريبي الأمريكي، الذي تنشأ بموجبه المنافع الضريبية الزائدة المعقّدة لصالح حقوق الملكية (إن وجدت) عن استخدام تاريخ قياس لاحق لأغراض ضريبية. ووافق المجلس مع المجاوبين الذين علقوا بقولهم أن المعاملة المحاسبية ينبغي أن يكون من الممكن تطبيقها في اختصاصات ضريبية مختلفة. وأبدى المجلس مخاوف حول أن مسألة الطلب من المنشآت دراسة الأسباب وراء الاختلاف بين الإقطاع الضريبي والمصروف التركلي، ومحاسبة الآثار الضريبية وفقاً لذلك، هو أمر معقد جداً لتطبيقه بالانسجام عبر نطاق عريض من الاختصاصات الضريبية المختلفة.

استنتاج ٣٢٩ وأشار المجلس إلى أنه ربما يحتاج إلى إعادة النظر في استنتاجه بشأن محاسبة الآثار الضريبية لمعاملات الدفع على أساس الأسهم في المستقبل، مثلاً إذا رجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٢ بشكل أوسع.

محاسبة الأسهم الخاصة المحتفظ بها

استنتاج ٢٢٠ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم تقطاع استهلاك أسهم الخزينة من حقوق الملكية، وأن لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة من بيع أسهم الخزينة أو إصدارها أو إلغائها. والمقابل المعتزم عند البيع أو الإصدار اللاحق لأسهم الخزينة يتم قيده لصالح حقوق الملكية.

استنتاج ٢٢١ وهذا ينسجم مع الإطار. إن إعادة شراء الأسهم وإعادة إصدارها أو نقلها لاحقاً لأطراف أخرى تعتبر معاملات مع المشاركين في حقوق الملكية ويجب الاعتراف بها على أنها تغييرات في حقوق الملكية. وفي المعنى المحاسبي، لا يوجد فرق بين الأسهم التي يعاد شراؤها وإلغائها، والأسهم التي يعاد شراؤها والإحتفاظ بها من قبل المنشأة. ففي كلتا الحالتين، ينطوي إعادة الشراء على تكفق صالار للمورد لحملة الأسهم (أي التوزيع)، يخفض بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة، وعلى نحو مائل، لا يوجد فرق بين الإصدار الجديد للأسهم وإصدار الأسهم المعاد شراؤها مسبقاً والمحتفظ بها في الخزينة. ففي كلتا الحالتين، هناك تكفق داخل للمورد من حملة الأسهم، يزيد بذلك من استثمار حملة الأسهم في المنشأة. وعلى الرغم من أن الممارسة المحاسبية في بعض الإختصاصات تعامل الأسهم الخاصة المحتفظ بها كأصول، إلا أن هذا لا ينسجم مع تعريف الأصول الولرد في الإطار وأطر مفاهيم الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير، كما هو موضح في ورقة المناقشة (هامش الفقرة ٧/٤ من ورقة المناقشة، تم صياغتها سابقاً في هامش الفقرة استنتاج ٧٣).

استنتاج ٢٢٢ نظراً لأن أسهم الخزينة تُعامل كأصول في بعض الإختصاصات، فمن الضروري تخيير تلك المعاملة المحاسبية عند تطبيق هذا المعيار، لأنه بخلاف ذلك ستولج المنشأة بندين من المصاريف - مصروف ناشئ عن معاملة الدفع على أساس الأسهم (لاستهلاك البضاعة والخدمات المستلمة كمقابل لإصدار أداة حقوق الملكية) ومصروف لخر ناشئ عن تخفيض قيمة "الأصل" لأسهم الخزينة الصادرة أو المنقولة للموظفين بسعر ممارسة أقل من سعر شراءها.

استنتاج ٢٢٣ ومن هنا، يستنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في الفقرات ذات العلاقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بأسهم الخزينة يجب تطبيقها أيضاً على أسهم الخزينة المشتراة، أو المباعية، أو الصادرة، أو الملغاة فيما ينطبق بخطط أسهم الموظفين أو ترتيبات الدفع الأخرى على أساس الأسهم.

المحتويات

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

النقرات	
تنفيذ ٤-١	تعريف تاريخ المنح
تنفيذ ٥-٧	تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموثقين
تنفيذ ٨	الترتيبات الانتقالية
تنفيذ ٩-٢٢	أمثلة توضيحية
تنفيذ ٩-١٧	المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأنوات الملكية في المنشأة
تنفيذ ١٨-١٩	المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد
تنفيذ ٢٠-٢٢	ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد
تنفيذ ٢٣	إفصاحات توضيحية

إرشادات تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، لكنها ليس جزء منه.

تعريف تاريخ المنح

١ تنفيذ يُعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ تاريخ المنح على أنه التاريخ الذي توافق فيه المنشأة والموظف (أو طرف آخر يقدم خدمات مشابهة) على اتفاق دفع على أساس الأسهم، حيث يكون لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لبنود وشروط الاتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة للطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أية أدوات حقوق ملكية للمنشأة، بشرط استيفاء شروط الاستحقاق المحددة، إن وجدت. وإذا كانت تلك الاتفاقية تخضع لمعاملة موافقة (مثلا من قبل حملة الأسهم)، يكون تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على تلك الموافقة.

٢ تنفيذ وكما هو مذكور أعلاه، يكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفين على اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتُستعمل كلمة "يوافق" في معناها اللغوي العادي، والذي يعني أنه يجب أن يكون هناك عرض وقبول لذلك العرض. وعليه لا يعتبر تاريخ تقديم العرض من قبل طرف معين لطرف آخر هو تاريخ المنح. بل يكون تاريخ المنح هو تاريخ قبول ذلك الطرف الآخر للعرض. وفي بعض الحالات، يوافق الطرف المقابل بصراحة على الاتفاق، من خلال مثلا توقيع العقد. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون الاتفاق ضمينيا، مثلا بالنسبة للعديد من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظفين، تثبت موافقة الموظفين من خلال بدئهم في تقديم الخدمات.

٣ تنفيذ وزيادة على ذلك، يجب أن يكون لدى كلا الطرفين فهم مشترك لبنود وشروط الاتفاق للوصول إلى موافقتهم على اتفاق الدفع على أساس الأسهم. ولهذا، إذا تم الاتفاق على بعض بنود وشروط الاتفاق في تاريخ معين، في حين تم الاتفاق على بقية البنود والشروط في تاريخ لاحق، فإن تاريخ المنح يكون هو التاريخ الأخير، أي عندما تتم الموافقة على جميع البنود والشروط. على سبيل المثال، إذا وافقت المنشأة على إصدار خيارات أسهم لموظف معين، لكن سيتم تحديد سعر ممارسة الخيارات من قبل لجنة تعويضات تجتمع في غضون ثلاثة أشهر، فيكون تاريخ المنح هو التاريخ الذي يتم فيه تحديد سعر الممارسة من قبل لجنة التعويضات.

٤ تنفيذ في بعض الحالات، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد أن يبدأ الموظفون الذي تم منحهم أدوات حقوق ملكية بتقديم الخدمة. على سبيل المثال، إذا كان منح أدوات حقوق الملكية خاضع لموافقة حملة الأسهم، يمكن أن يصادف تاريخ المنح بعد عدة أشهر من بدء الموظفين تقديم الخدمات فيما يخص ذلك المنح. ويتقضي هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات عند استلامها. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح (مثل تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في نهاية فترة الإبلاغ)، لأغراض الاعتراف بالخدمات المستلمة خلال الفترة بين تاريخ بدء الخدمة وتاريخ المنح. وما أن يتم تحديد تاريخ المنح، على المنشأة مراجعة التقدير السابق بحيث تعتمد المبالغ المعترف بها مقابل الخدمات المستلمة فيما يخص المنح في النهاية على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح.

تاريخ القياس للمعاملات مع أطراف غير الموظفين

- تنفيذ ٥ بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (والآخرين الذين يقومون بخدمات مشابهة) التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تقتضي الفقرة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من المنشأة قياس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على البضاعة أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.
- تنفيذ ٦ إذا تم استلام البضاعة أو الخدمات في أكثر من تاريخ واحد، يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في كل تاريخ يتم فيه استلام البضاعة أو الخدمات. وعلى المنشأة تطبيق تلك القيمة العادلة عند قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة في ذلك التاريخ.
- تنفيذ ٧ غير أنه يمكن استخدام تقدير تقريبي في بعض الحالات. على سبيل المثال، إذا استلمت منشأة خدمات بشكل متواصل خلال فترة ثلاثة أشهر، ولم يتغير سعر السهم فيها بصورة ملحوظة خلال تلك الفترة، يمكن أن تستخدم المنشأة متوسط سعر السهم خلال فترة الثلاثة أشهر عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

الترتيبات الإنتقالية

- تنفيذ ٨ في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يتم تشجيع المنشأة، لكن لا يُطلب منها، تطبيق متطلبات هذا المعيار على عمليات المنح الأخرى لأدوات حقوق الملكية (أي عمليات المنح غير تلك المحددة في الفقرة ٥٣ من هذا المعيار)، إذا أفضحت المنشأة علانية عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، التي تم قياسها في تاريخ القياس. على سبيل المثال، تتضمن أدوات حقوق الملكية تلك أدوات حقوق ملكية أفضحت بشأنها المنشأة عن معلومات في ملاحظات بيئتها المالية بقتضيها - في الولايات المتحدة - بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٢٣ "محاسبة التعويضات على أساس الأسهم".

أمثلة توضيحية

المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة

- تنفيذ ٩ بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية التي تم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، تنص الفقرة ١٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أن شروط الإستحقاق، عدا عن شروط السوق،^{*} لا تؤخذ بالإعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس (أي تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقومون بخدمات مماثلة). وبدلاً من ذلك، تؤخذ شروط الإستحقاق في الحسبان عن طريق تحليل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة، بحيث يمسند بشكل أساسي المبلغ المعترف به للبضاعة أو الخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وعليه، وعلى أساس تراكمي، لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للبضاعة أو الخدمات المستلمة إذا لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية الممنوحة بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، مثل أن يخفق الطرف المقابل في إتمام فترة خدمة محددة، أو لم يتم استيفاء شرط لداء. ويُعرف هذا الأسلوب المحاسبي بأسلوب تاريخ المنح المعدل، لأن عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في

^{*} في بقية هذه الفقرة، تستثنى مناقشة شروط الاستحقاق الإشارة إلى شروط السوق، التي تخضع لمتطلبات الفقرة ٢١ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

تحديد مبلغ المعاملة يتم تحديده ليعكس نتيجة للشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء، لكن لا يجري أي تعديل على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك. ويتم تقدير تلك القيمة العادلة في تاريخ المنح (بالنسبة للمعاملات مع الموظفين والآخرين الذين يقومون بخدمات مماثلة) ولا يتم مراجعتها لاحقاً. ومن هنا، لا تؤخذ بالإعتبار الزيادة أو النقصان في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بعد تاريخ المنح عند تحديد مبلغ المعاملة (باستثناء قياس القيمة العادلة المتزايدة المنقولة إذا تم لاحقاً تعديل منح أدوات حقوق الملكية).

١٠ لتطبيق هذه المتطلبات، تقتضي الفترة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن تعترف المنشأة بالصناعة أو الخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومراجعة ذلك التقدير - إن لزم الأمر - إذا توافرت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الإستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي تم استحقاقها في النهاية (بمراعاة متطلبات الفترة ٢١ للمنطقة بشروط السوق).

١١ وفي الأمثلة لئلا، تستحق جميع خيارات الأسهم الممنوحة في نفس الوقت، في نهاية فترة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستحق خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة في أقساط خلال فترة الإستحقاق. لنفرض مثلاً أنه قد تم منح أحد الموظفين ١٠٠ خيار سهم، سيتم استحقاقها في أقساط بمقدار ٢٥ خيار سهم في نهاية كل سنة من السنوات الأربع القادمة. ولتطبيق متطلبات هذا المعيار، على المنشأة أن تعمل كل قسط على أنه منح منفصل لخيار سهم، لأن كل قسط له فترة استحقاق مختلفة، وبناءً عليه سوف تختلف القيمة العادلة لكل قسط (لأن طول مدة فترة الإستحقاق تؤثر، على سبيل المثال، على التوقيت المحتمل للتكافآت النقدية الناشئة عن ممارسة الخيارات).

تنفيذ: مثال ١

خلفية

تمنح إحدى المنشآت ١٠٠ خيار سهم لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وكل عملية منح مشروطة بعمل الموظف لدى المنشأة للثلاث سنوات المقبلة. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار سهم هي ١٥ وحدة عملة^(١).

وعلى أساس احتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ٢٠% من الموظفين سيتركون العمل خلال فترة الثلاث سنوات وبالتالي سيفقدون حقهم في خيارات الأسهم.

تطبيق المتطلبات

الحالة الأولى

إذا سارت الأمور بالضبط كما هو متوقع، تعترف المنشأة بالمبالغ التالية خلال فترة الإستحقاق، بالنسبة للخدمات المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم.

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض التراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\% \times ١٥$ وحدة عملة $\times ٣/١$ سنوات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\% \times ١٥$ وحدة عملة $\times ٣/٢$ سنوات) - ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٣	(٥٠,٠٠٠ خيار $\times ٨٠\% \times ١٥$ وحدة عملة $\times ٣/٣$ سنوات) - ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠

تتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١

الحالة الثانية

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٢٠ موظفاً. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين لتتاركن للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ٢٠% (١٠٠ موظف) إلى ١٥% (٧٥ موظف). وخلال السنة الثانية، يترك ٢٢ موظفاً آخرى العمل. وتراجع المنشأة تقديرها لمجموع الموظفين لتتاركن للعمل خلال فترة الثلاث سنوات من ١٥% إلى ١٢% (٦٠ موظفاً). وخلال السنة الثالثة، يترك ١٥ موظفاً آخرى العمل. وبهذا فإن ما مجموعه ٥٧ موظفاً فقدوا حقوقهم في خيارات الأسهم خلال فترة الثلاث سنوات، وما مجموعه ٤٤,٣٠٠ خيار سهم (٤٤٣ موظف × ١٠٠ خيار لكل موظف) تم استحقاقه في نهاية السنة الثالثة.

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض للتراكمي وحدة عملة
١	٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٥% × ١٥ وحدة عملة × ٣/١ سنوات	٢١٢,٥٠٠	٢١٢,٥٠٠
٢	(٥٠,٠٠٠ خيار × ٨٨% × ١٥ وحدة عملة × ٣/٢ سنوات) - ٢١٢,٥٠٠ وحدة عملة	٢٢٧,٥٠٠	٤٤٠,٠٠٠
٣	(٤٤,٣٠٠ خيار × ١٥ وحدة عملة) - ٤٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٤,٥٠٠	٦٦٤,٥٠٠

(أ) في هذا المثال وجميع الأمثلة الأخرى الواردة في هذه الإرشادات، يتم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدات العملة.

تنفيذ ١٢ في الحالة الأولى، كان منح خيارات الأسهم مشروطاً بإتمام الموظفين لفترة خدمة محددة. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون منح خيار السهم أو السهم مشروطاً بتحقيق هدف أداء محدد. وتوضح الأمثلة ٢، ٣، ٤ تطبيق هذا المعيار على عمليات منح خيارات الأسهم أو الأسهم بشروط أداء (عدا عن شروط السوق، التي نوقشت في الفترة تنفيذ ٥) والموضحة في المثالين ٦ و ٥). وفي الحالة الثانية، تتفاوت طول فترة الإستحقاق، اعتماداً على الوقت الذي يتم فيه استيفاء شرط الأداء. وتتضمن الفترة ١٥ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة طول فترة الإستحقاق للمرتفعة، اعتماداً على أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء، ومراجعة ذلك التقدير، إن لزم الأمر، إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الإستحقاق من الممكن أن تختلف عن التقديرات السابقة.

تطبيق: مثال ٢

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه طول فترة الإستحقاق.

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ سهم لكل موظف مما مجموعه ٥٠٠ موظف، مشروطة ببقاء الموظفين في خدمة المنشأة خلال فترة الإستحقاق. وسيتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الأولى إذا زلت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٨%، وفي نهاية السنة الثانية إذا زلت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٣% سنوياً خلال فترة سنتين، وفي نهاية السنة الثالثة إذا زلت أرباح المنشأة بما يزيد عن ١٠% سنوياً خلال فترة ثلاث سنوات. وللأسهم قيمة عادلة مقدارها ٣٠ وحدة عملة للسهم في بداية السنة الأولى، والتي تعادل سعر السهم في تاريخ المنح. ولا يتوقع أن يتم دفع توزيعات الأرباح خلال فترة الثلاث السنوات.

وبحلول نهاية السنة الأولى، زلت أرباح المنشأة بنسبة ١٤%، وترك ٣٠ موظفاً للعمل لدى المنشأة. وتتوقع المنشأة أن تستمر الأرباح بالارتفاع بنسبة مغلقة في السنة الثانية، وبالتالي فهي تتوقع أن يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. كما تتوقع المنشأة، على أساس إحصائية متوسط المرجح، أن يترك ٣٠ موظفاً آخرين للعمل خلال السنة الثانية، ولهذا تتوقع أن يستحق ٤٤٠ موظفاً ١٠٠ سهم لكل منهم في نهاية السنة الثانية.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ازدادت أرباح المنشأة بنسبة ١٠% فقط، وبالتالي لم يتم استحقاق الأسهم في نهاية السنة الثانية. وترك ٢٨ موظفاً للعمل خلال السنة. وتتوقع المنشأة أن يترك ٢٥ موظف آخر العمل خلال السنة الثالثة، ولن أرباح المنشأة ستزداد بنسبة ٦% على الأقل، محققة بذلك معدل ١٠% سنوياً.

وبحلول نهاية السنة الثالثة، ترك ٢٣ موظف للعمل لدى المنشأة، وازدادت أرباح المنشأة بنسبة ٨%، نتج عنها زيادة بنسبة ١٠,٦٧%. وبناء عليه، استلم ٤١٩ موظفاً ١٠٠ سهم في نهاية السنة الثالثة.

تطبيق المتطلبات

السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض التركمي وحدة عملة
١	٤٤٠ موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٢/١	٦٦٠,٠٠٠	٦٦٠,٠٠٠
٢	(٤١٧) موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٢ - ٦٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٤,٠٠٠	٨٣٤,٠٠٠
٣	(٤١٩) موظف × ١٠٠ سهم × ٣٠ وحدة عملة × ٣/٣ - ٨٣٤,٠٠٠ وحدة عملة	٤٢٣,٠٠٠	١,٢٥٧,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٣

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه عدد أدوات حقوق الملكية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة (أ) خيارات أسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف يعملون في دفرة المبيعات. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في خدمة المنشأة، ولن يزداد حجم مبيعات منتج معين بنسبة ٥% على الأقل سنوياً. إذا زاد حجم مبيعات المنتج بمعدل ٥ - ١٠%، سيستلم كل موظف ١٠٠ خيار سهم. أما إذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٠ - ١٥%، سيستلم كل موظف ٢٠٠ خيار سهم. وإذا زاد حجم المبيعات بمعدل ١٥% أو أكثر، سيستلم كل موظف ٣٠٠ خيار سهم.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة (أ) أن لخيارات الأسهم قيمة علاوة مقدارها ٢٠ وحدة عملة لكل خيار. وتقدر أيضاً أن حجم مبيعات المنتج سيزيد بمعدل ١٠-١٥% سنوياً، ولهذا تتوقع بأن يستحق كل موظف، يبقى في الخدمة حتى نهاية السنة الثالثة، ٢٠٠ خيار سهم. وتقدر المنشأة على أساس إحصائية المتوسط المرجح أن يترك ٢٠% من الموظفين العمل قبل نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الأولى، ترك ٧ موظفون العمل ولا تزال المنشأة تتوقع أن يترك ما مجموعه ٢٠ موظفاً للعمل بحلول نهاية السنة الثالثة. وبناءً عليه، تتوقع المنشأة بأن يبقى ٨٠ موظفاً في الخدمة لفترة الثلاث سنوات. وقد ارتفعت مبيعات المنتج بنسبة ١٢% وتتوقع المنشأة استمرار نسبة الزيادة هذه خلال السنتين القادمتين.

وبحلول نهاية السنة الثانية، ترك ٥ موظفين آخرين العمل، ما جعل مجموع الموظفين التاركين للعمل يصل إلى ١٢ موظف حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يترك ثلاثة موظفين فقط العمل خلال السنة الثالثة، ولهذا تتوقع بأن يترك ما مجموعه ١٥ موظف العمل خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي يتوقع بقاء ٨٥ موظفاً في العمل. وقد ارتفع حجم مبيعات المنتج بما نسبته ١٨%، ما نتج عنه معدل ١٥% خلال السنتين حتى تاريخه. وتتوقع المنشأة الآن أن يصل متوسط المبيعات إلى ما نسبته ١٥% أو أكثر خلال فترة الثلاث سنوات، ولذا تتوقع أن يستلم كل موظف مبيعات ٣٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

بحلول نهاية السنة الثالثة، ترك موظفان آخران العمل. وبهذا يصبح مجموع الموظفين الذين تركوا للعمل ١٤ موظفاً خلال فترة الثلاث سنوات، في حين بقي ٨٦ موظفاً. وزاد حجم مبيعات المنشأة بما نسبته ١٦% خلال فترة ثلاث سنوات. وبهذا فإن كل موظف من الموظفين البالغ عددهم ٨٦ موظف يستلم ٣٠٠ خيار سهم.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٣

تطبيق المتطلبات			
السنة	الإحتساب	مصرف لتعويض للفترة وحدة عملة	مصرف للتعويض التراكمي وحدة عملة
١	٨٠ موظف × ٢٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة ٣/١ ×	١٠٦,٦٦٧	١٠٦,٦٦٧
٢	(٨٥) موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة ٣/٢ × - ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	٢٣٣,٣٣٣	٣٤٠,٠٠٠
٣	(٨٦) موظف × ٣٠٠ خيار × ٢٠ وحدة عملة ٣/٣ × - ٣٤٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٧٦,٠٠٠	٥١٦,٠٠٠

تنفيذ: مثال ٤

المنح وفق شرط أداء معين، يختلف فيه سعر الممارسة

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطا ببقائه في خدمة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. إن سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة. غير أن هذا السعر ينخفض إلى ٣٠ وحدة عملة إذا زادت أرباح المنشأة بما لا يقل عن ١٠% سنويا خلال فترة ثلاث سنوات.

وفي تاريخ المنح، تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم، بسعر ممارسة مقداره ٣٠ وحدة عملة، هو ١٦ وحدة عملة لكل خيار. وإذا كان سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة، تقدر المنشأة أن لخيارات الأسهم قيمة عادلة هي ١٢ وحدة عملة لكل خيار.

خلال السنة الأولى، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٢%، وتوقع أن تستمر أرباحها بالارتفاع وفق هذا المعدل خلال السنتين القادمتين. ولهذا فإن المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة، وبالتالي سيكون لخيارات الأسهم سعر ممارسة هو ٣٠ وحدة عملة.

خلال السنة الثانية، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ١٣%، ولا تزال المنشأة تتوقع تحقيق الأرباح المستهدفة.

خلال السنة الثالثة، ارتفعت أرباح المنشأة بما نسبته ٣% فقط، وبالتالي لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة. ويكمل الموظف تنفيذ ٣ سنوات في الخدمة، وبهذا يستوفي شرط الخدمة. ولأنه لم يتم تحقيق الأرباح المستهدفة، يكون لخيارات الأسهم المستحقة البالغ عددها ١٠,٠٠٠ سعر ممارسة مقداره ٤٠ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٤

تطبيق المتطلبات

لأن سعر الممارسة يتبين اعتمادا على نتيجة شرط الأداء الذي لا يكون عبارة عن شرط سوق، لا يُؤخذ في الحسبان أثر شرط الأداء ذلك (أي احتمال أن يكون سعر الممارسة هو ٤٠ وحدة عملة وإمكانية أن يكون سعر الممارسة هو ٣٠ وحدة عملة) عند تقدير القيمة المعاملة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلا من ذلك، تقدر المنشأة القيمة المعاملة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح بموجب كل سيناريو (أي سعر للممارسة ٤٠ وحدة عملة وسعر للممارسة ٣٠ وحدة عملة) وتراجع بشكل أساسي مبلغ المعاملة لتعكس نتيجة شرط الأداء، كما هو موضح أدناه.

السنة	الحساب	مصرفو التعويض للفترة	مصرفو التعويض التراكمي
١	١٠,٠٠٠ خيار \times ١٦ وحدة عملة $\times \frac{3}{1}$	٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٣ وحدة عملة
٢	١٠,٠٠٠ خيار \times ١٦ وحدة عملة $\times \frac{3}{2}$ - ٥٣,٣٣٣ وحدة عملة	٥٣,٣٣٤	١٠٦,٦٦٧
٣	١٠,٠٠٠ خيار \times ١٢ وحدة عملة $\times \frac{3}{3}$ - ١٠٦,٦٦٧ وحدة عملة	١٣,٣٣٣	١٢٠,٠٠٠

تنفيذ ١٣ تقتضي الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن تؤخذ في الاعتبار شروط السوق، مثل سعر السهم المستهدف والذي يكون الاستحقاق (أو قابلية الممارسة) مشروطا به، عند تقدير القيمة المعاملة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولذلك، وبالنسبة لمعاملات منح أدوات حقوق الملكية وفق شروط السوق، تعترف المنشأة بالبضاعة أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يفي بكافة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (على سبيل المثال، الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة خلال المدة المحددة للخدمة)، بغض النظر عما إذا يتم تحقيق شرط السوق ذلك. ويوضح المثال "٥" هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٥

المنح وفق شرط سوق معين

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة أحد الموظفين التنفيذيين ١٠,٠٠٠ خيار سهم، مشروطة ببقائه في خمسة المنشأة حتى نهاية السنة الثالثة. غير أنه لا يمكن ممارسة خيارات الأسهم ما لم يرتفع سعر السهم من ٥٠ وحدة عملة في بداية السنة الأولى إلى ما يزيد عن ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة. فإذا كان سعر الممارسة أكثر من ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة، فيمكن ممارسة خيارات الأسهم في أي وقت خلال السنوات السبع المقبلة، أي بحلول نهاية السنة العشرة.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير للخيارات، يأخذ في الاعتبار احتمال أن يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي تصبح خيارات الأسهم قابلة للممارسة)، واحتمال أن لا يتجاوز سعر السهم ٦٥ وحدة عملة في نهاية السنة الثالثة (وبالتالي يتم إلغاء الخيارات). وتقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم وفق شرط السوق هذا بمقدار ٢٤ وحدة عملة لكل خيار.

يتبع الصفحة السابقة
تنفيذ: مثال ٥

تطبيق للمتطلبات

لأن الفترة ٢١ من هذا المعيار تقتضي من المنشأة الاعتراف بالخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي كافة الشروط الأخرى التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (مثلا الخدمات المستلمة من موظف يبقى في الخدمة طيلة الفترة المحددة للخدمة)، وبغض النظر عما إذا يتم استيفاء شرط السوق ذلك، فإنه لا يشكل فرقا ما إذا تحقق سعر السهم المستهدف لم لا. إن احتمال عدم تحقيق سعر السهم المستهدف قد أخذ بالاعتبار مسبقا عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم بتاريخ المنح. لذلك، إذا توقعت المنشأة بقاء الموظف التنفيذي لإتمام فترة خدمة الثلاث سنوات، وأتمها بالفعل، تحترف المنشأة بالمبالغ التالية في السنوات ١، ٢، و٣:

السنة	الإحتساب	مصرفوف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرفوف التعويض التركمي وحدة عملة
١	١٠,٠٠٠ خيار $٢٤ \times$ وحدة عملة $\frac{٣}{١} \times$	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
٢	(١٠,٠٠٠ خيار $٢٤ \times$ وحدة عملة $\frac{٣}{٢} \times$) - ٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
٣	(١٠,٠٠٠ خيار $٢٤ \times$ وحدة عملة) - ١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠

وكما هو مشار إليه أعلاه، يتم الاعتراف بهذه المبالغ بغض النظر عن نتيجة شرط السوق. لكن إذا ترك الموظف التنفيذي للعمل خلال السنة الثانية (أو الثالثة)، فإن المبلغ المعترف به خلال السنة الأولى (والثانية) سيتم عكسه في السنة الثانية (أو الثالثة). وهذا سببه أن شرط الخدمة، خلافا لشرط السوق، لم يؤخذ بالاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح. وبدلا من ذلك، يؤخذ شرط الخدمة بالاعتبار عن طريق تعديل مبلغ المعاملة ليستند على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية، وفقا للفرتين ١٩ و ٢٠ من هذا المعيار.

تنفيذ ١٤ في المثال ٥، لم تغير نتيجة شرط السوق من طول فترة الإحتساب. لكن إذا تبين طول فترة الإحتساب اعتمادا على الوقت الذي يتم فيه تحقيق شرط الأداء، تقتضي الفترة ١٥ من هذا المعيار أن تفرض المنشأة أن الخدمات التي يجب تقديمها من الموظفين كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة سوف يتم استلامها في المستقبل خلال فترة الإحتساب. ويطلب من المنشأة تقدير طول فترة الإحتساب المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس أكثر نتيجة محتملة لشرط الأداء. وإذا كان شرط الأداء هو عبارة عن شرط السوق، فإن تقدير طول فترة الإحتساب المتوقعة يجب أن يتسجم مع الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة، ولا يتم مراجعته لاحقا. وبوضع المثال ٦* هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٦

المنح وفق شروط سوق معين، تختلف فيه طول فترة الإستحقاق

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ خيار سهم مدتها عشرة سنوات لكل موظف تنفيذي من ما مجموعه ١٠ موظفين. وتصبح خيارات الأسهم مستحقة وقابلة للممارسة فوراً، عندما يزداد سعر السهم في المنشأة من ٥٠ وحدة عملة إلى ٧٠ وحدة عملة، بشرط بقاء الموظف التنفيذي في الخدمة لحين تحقيق سعر السهم المستهدف.

تطبق المنشأة نموذج ثنائي لتسعير الخيارات، يأخذ في الاعتبار احتمالية تحقيق سعر السهم المستهدف خلال مدة الخيارات التي تمتد إلى عشر سنوات، واحتمالية عدم تحقيق سعر السهم المستهدف. وتقدر المنشأة أن القيمة العادلة لخيارات الأسهم في تاريخ المنح هو ٢٥ وحدة عملة لكل خيار. ووفق نموذج تسعير الخيارات، تحدد المنشأة أن طريقة توزيع تواريخ الإستحقاق الممكنة هي خمس سنوات. وبعبارة أخرى، من بين جميع النتائج المحتملة، فإن أكثر نتيجة محتملة لشروط السوق هي أن سعر السهم المستهدف سوف يتحقق في نهاية السنة الخامسة. ولذلك، تقدر المنشأة أن فترة الإستحقاق المتوقعة هي ٥ سنوات. كما تقدر أيضاً أن موظفين تنفيذيين اثنين يكونان قد تركا العمل بحلول نهاية السنة الخامسة، ولهذا فإنها تتوقع أن ٨٠,٠٠٠ من خيارات الأسهم سيتم استحقاقها (١٠,٠٠٠ خيار سهم \times ٨ موظفين تنفيذيين) في نهاية السنة الخامسة.

وخلال السنوات ١-٤، تستمر المنشأة في تقديرها بأن ما مجموعه موظفين تنفيذيين اثنين سيتركان العمل بحلول نهاية السنة الخامسة. غير أن ما مجموعه ٣ موظفين تنفيذيين قد تركوا العمل في السنة الثالثة والرابعة والخامسة على التوالي. ويتحقق سعر السهم المستهدف في نهاية السنة السادسة. ويترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، قبل أن يتحقق سعر السهم المستهدف.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ١٥ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة خلال فترة الإستحقاق المتوقعة، كما هو مقدر في تاريخ المنح، كذلك تقتضي من المنشأة عدم مراجعة ذلك التقدير. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة من الموظف التنفيذيين خلال فترة ١-٥ سنوات. وبالتالي، فإن مبلغ المعاملة يقوم بشكل رئيسي على أساس ما مقداره ٧٠,٠٠٠ خيار سهم (١٠,٠٠٠ خيار سهم \times ٧ موظفين تنفيذيين يبقون في الخدمة حتى نهاية السنة الخامسة). وبالرغم من ترك موظف تنفيذي آخر العمل خلال السنة السادسة، إلا أنه لا يجري أي تعديل، لأن الموظف التنفيذي كان قد تم مسبقاً فترة الإستحقاق المتوقعة وهي ٥ سنوات. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية في السنوات ١-٥.

يُرجع الصفحة السابقة تنفيذ: مثال ٦			
السنة	الإحتساب	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة	مصرف التعويض التركمي وحدة عملة
١	٨٠,٠٠٠ خيار \times ٢٥ وحدة عملة \times ١/٥	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠
٢	(٨٠,٠٠٠ خيار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٢/٥) - ٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
٣	(٨٠,٠٠٠ خيار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٣/٥) - ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠
٤	(٨٠,٠٠٠ خيار \times ٢٥ وحدة عملة \times ٤/٥) - ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	٤٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠
٥	(٧٠,٠٠٠ خيار \times ٢٥ وحدة عملة) - ١,٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	١٥٠,٠٠٠	١,٧٥٠,٠٠٠

تنفيذ ١٥ تبين الفقرات ٢٦-٢٩ و ٤٢-٤٤ ب-٤٤ من هذا المعيار متطلبات تنطبق في حال أعيد تسعير خيار السهم (أو عُلقت المنشأة خلافاً لذلك بنود أو شروط اتفاق الدفع على أساس الأسهم). وتوضح الأمثلة ٧-٩ بعض هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ٧

منح خيارات الأسهم التي تم إعادة تسعيرها لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠ خيار سهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف. وتكون كل عملية منح مشروطة ببقاء الموظف في الخدمة لثلاث سنوات قادمة. تقدر المنشأة أن القيمة العادلة لكل خيار هي ١٥ وحدة عملة. وعلى أساس لاحتمالية المتوسط المرجح، تقدر المنشأة أن ١٠٠ موظف سيتركون العمل لدى المنشأة خلال فترة الثلاث سنوات، وبالتالي سيخسرون حقوقهم في خيارات الأسهم.

لنفرض أن ٤٠ موظفاً يتركون العمل خلال السنة الأولى. ولنفرض أيضاً أنه بحلول نهاية السنة الأولى، إنخفض سعر السهم في المنشأة، وتعيد المنشأة تسعير خيارات أسهمها، وأن خيارات الأسهم المعاد تسعيرها تستحق في نهاية السنة الثالثة. تقدر المنشأة أن ٧٠ موظفاً إضافياً سيتركون العمل خلال السنة الثانية والثالثة، وبالتالي فإن المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١١٠ موظفين. وخلال السنة الثانية، يترك المنشأة ٣٥ موظفاً إضافياً، وتقدر المنشأة أن يترك ٣٠ موظفاً إضافياً العمل خلال السنة الثالثة، ليصبح المجموع المتوقع للموظفين التاركين للعمل خلال فترة الإستحقاق التي تمتد لثلاث سنوات هو ١٠٥ موظفين. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ما مجموعه ٢٨ موظفاً، فيصبح المجموع هو ١٠٣ موظفين توقفوا عن العمل خلال فترة الإستحقاق. أما بالنسبة للموظفين الباقين البالغ عددهم ٣٩٧، يتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة.

تقدر المنشأة أنه، في تاريخ إعادة التسعير، تكون القيمة العادلة لكل من خيارات الأسهم الأصلية الممنوحة (أي) قبل أن يؤخذ إعادة التسعير في الحسبان) هو ١٥ وحدة عملة وأن القيمة العادلة لكل خيار سهم معاد تسعيره هو ٨ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٧

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار أن تعترف المنشأة بآثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة لإتفاق الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون بخلاف ذلك مفيدة للموظفين. إذا زاد التعديل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، التي تم قياسها قبل وبعد التعديل، فإن الفقرة ب٤٣ أ-من الملحق ب" تقتضي أن تشمل المنشأة القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة (أي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المعدلة وأداة حقوق الملكية الأصلية، مقدراً كل منها كما في تاريخ التعديل) في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإذا حدث التعديل خلال فترة الإستحقاق، فإن القيمة العادلة المتزايدة الممنوحة يجب أن تشمل في قياس المبلغ المعترف به للخدمات المستلمة خلال الفترة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، إضافة إلى المبلغ الذي يقوم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، والذي يتم الاعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق الأصلية.

إن القيمة المتزايدة هي ٣ وحدة عملة لكل خيار سهم (٨-٥ وحدة عملة). ويتم الاعتراف بهذا المبلغ خلال السنتين المتتبعيتين من فترة الإستحقاق، إضافة إلى مصروف التعويض القائم على أساس قيمة الخيار الأصلي البالغة ١٥ وحدة عملة.

المبالغ المعترف بها للسنوات ١-٣ هي كما يلي:
الإحتساب

مصرف التعويض للتراكمي وحدة عملة	مصرف التعويض للفترة وحدة عملة		
١٩٥,٠٠٠	١٩٥,٠٠٠	١٥ × خيار ١٠٠ × موظف (١١٠ - ٥٠٠) وحدة عملة ٣/١ ×	١
٤٥٤,٢٥٠	٢٥٩,٢٥٠	١٥ × خيار ١٠٠ × موظف (١٠٥ - ٥٠٠) وحدة عملة ٣/٢ × + وحدة عملة ٣/١ × ١٩٥,٠٠٠ - وحدة عملة	٢
٧١٤,٦٠٠	٢٦٠,٣٥٠	١٥ × خيار ١٠٠ × موظف (١٠٢ - ٥٠٠) وحدة عملة ٣ × + وحدة عملة (٤٥٤,٢٥٠ - وحدة عملة	٣

تنفيذ: مثال ٨

منح خيارات الأسهم وفق شرط استحقاق معين يتم تعديله لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لكل عضو في فريق المبيعات لديها، مشروطة ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة ثلاث سنوات، وأن يبيع الفريق أكثر من ٥٠,٠٠٠ وحدة من منتج معين خلال فترة ثلاث سنوات. إن القيمة المعادلة لخيارات الأسهم هي ١٥ وحدة عملة في تاريخ المنح.

وخلال السنة الثانية، تريد المنشأة من المبيعات المستهدفة إلى ١٠٠,٠٠٠ وحدة. ويطول نهاية السنة الثالثة، تكون المنشأة قد باعت ٥٥,٠٠٠ وحدة فقط. وتم إلغاء خيارات الأسهم. وبقي في الخدمة ١٢ عضواً من فريق المبيعات طوال فترة الثلاث سنوات.

تطبيق المتطلبات

تقتضي الفقرة ٢٠ من هذا المعيار أن تُعرف المنشأة، بالنسبة لشرط أداء معين لا يكون عبارة عن شرط سوق، بالخدمات المستلمة خلال فترة الاستحقاق على أساس أفضل التقديرات المتوفرة لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها، ومرحلة ذلك التقدير - إن لزم الأمر - إذا أشارت معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع استحقاقها تختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاستحقاق، تراجع المنشأة التقدير ليعادل عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم استحقاقها في النهاية. وبغض النظر عن أية تعديلات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من المنشأة أن تُعرف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي تم قياسها بالقيمة المعادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. إضافة لذلك، تحدد الفقرة ب'٤'ج' من الملحق ب' أنه إذا عدلت المنشأة الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء بطريقة لا ينتفع منها الموظفون، فإن المنشأة لا تأخذ في حساباتها الشروط المعدلة التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء عند تطبيق متطلبات الفقرة ١٩-٢١ من هذا المعيار.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٨

وعليه، ولأن التعديل على شرط الأداء قلل من احتمال استحقاق خيارات الأسهم، الأمر الذي لم يكن مفيداً للموظفين، فإن المنشأة تتجاهل شرط الأداء المعدل عند الاعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، تستمر في الاعتراف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات على أساس الشروط الأصلية التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء. وبهذا فإن المنشأة تعترف بالنهاية بمصروف التحويل التراكمي بمقدار ١٨٠,٠٠٠ وحدة عملة خلال فترة الثلاث سنوات (١٢ موظف \times ١٠٠٠ خيار \times ١٥ وحدة عملة).

وكان سيتم التوصل إلى نفس النتيجة إذا قامت المنشأة، بدلاً من تعديل هدف الأداء، بزيادة عدد السنوات للخدمة المطلوبة لاستحقاق خيارات الأسهم من ٢ سنوات إلى ١٠ سنوات. ولأن مثل هذا التعديل يقلل من احتمالية استحقاق الخيارات، الأمر الذي لن يكن مفيداً للموظفين، فإن المنشأة لن تأخذ بالإعتبار شرط الخدمة المعدل عند الاعتراف بالخدمات المستلمة. وبدلاً من ذلك، فإنها تعترف بالخدمات المستلمة من الموظفين البالغ عددهم ١٢ موظف الذين بقوا في الخدمة طوال فترة الإستحقاق الأصلية التي امتدت لثلاث سنوات.

تنفيذ: مثال ٩

منح الأسهم، مع بديل تقدي يتم إضافته لاحقاً

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠,٠٠٠ سهم بقيمة عافلة تبلغ ٢٢ وحدة عملة لكل سهم إلى أحد الموظفين التنفيذيين، مشروطة بإتمام ثلاث سنوات خدمة. وبحلول نهاية السنة الثانية، ينخفض سعر السهم إلى ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. وفي ذلك التاريخ، تصيف المنشأة بديلاً نقدياً إلى المنح، يستطيع الموظف التنفيذي بموجب الاختيار بين استلام ١٠,٠٠٠ سهم أو نقداً مساوياً لقيمة الأسهم البالغ عددها ١٠,٠٠٠ في تاريخ الإستحقاق. يكون سعر السهم هو ٢٢ وحدة عملة في تاريخ الإستحقاق.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٩

تطبيق المتطلبات

وبغض النظر عن أية تحديات جرت على البنود والشروط التي تم على أساسها منح أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية لذلك المنح لأدوات حقوق الملكية، تقتضي الفقرة ٢٧ من هذا المعيار من المنشأة أن تعترف كحد أدنى بالخدمات المستلمة، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، ما لم يتم استحقاق أدوات حقوق الملكية تلك بسبب الإخفاق في تلبية أحد الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء (عدا عن شرط السوق) الذي تم تحديده في تاريخ المنح. ولهذا فإن المنشأة تعترف بالخدمات المستلمة خلال فترة الثلاث سنوات، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ المنح.

وزيادة على ذلك، فإن إضافة البديل النقدي في نهاية السنة المالية يخلق التزاما بالتسوية نقدا. ووفقا لمتطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد (الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار)، تعترف المنشأة بالتزام التسوية نقدا في تاريخ التعديل، على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل والحد الذي يتم فيه استلام الخدمات المحددة. وزيادة على ذلك، تقوم المنشأة بإعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إبلاغ وفي تاريخ التسوية، مع أي تغييرات في القيمة العادلة المعترف بها في أرباح أو خسائر الفترة. ولهذا، فإن المنشأة تعترف بالمبالغ التالية:

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ٩

السنة	الإحتساب	المصروف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	الالتزام وحدة عملة
١	مصروف التعويض للسنة: ١٠,٠٠٠ سهم × ٣٣ وحدة عملة × ١/٣	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	
٢	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠) سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٢/٣ - ١١٠,٠٠٠ وحدة عملة إعادة تصنيف حقوق الملكية إلى الإلتزامات: ١٠,٠٠٠ سهم × ٢٥ وحدة عملة × ٢/٣	١١٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	١٦٦,٦٦٧
٣	مصروف التعويض للسنة: (١٠,٠٠٠) سهم × ٣٣ وحدة عملة × ٢/٣ - ٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة تعديل الإلتزام إلى القيمة العادلة للإفصال: (١٦٦,٦٦٧ وحدة عملة + ٨٣,٣٣٣ وحدة عملة) - (٢٢ وحدة عملة × ١٠,٠٠٠ سهم) المجموع	١١٠,٠٠٠	٢٦٦,٦٦٧	٨٣,٣٣٣
		٣٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠

(أ) موزعة بين الإلتزامات وحقوق الملكية، لتحقيق آخر ثالث من الإلتزام على أساس القيمة العادلة للأسهم في تاريخ التعديل.

تنفيذ ١٦ تقتضي الفقرة ٢٤ من هذا المعيار، في حالات ندرة فقط، يقتضي فيها هذا المعيار أن تقيس المنشأة المعاملة التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن المنشأة غير قادرة على تقدير تلك القيمة العادلة بموثوقية في تاريخ القياس المحدد (مثلا تاريخ المنح، للمعاملات مع الموظفين)، وتقوم المنشأة بدلا من ذلك بقياس المعاملة باستخدام أسلوب قياس القيمة الجوهرية. وتحتوي الفقرة ٢٤ أيضا متطلبات بشأن كيفية تطبيق هذا الأسلوب. ويوضح المثال التالي هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٠

منح خيارات الأسهم التي تتم محاسبته بتطبيق أسلوب القيمة الجوهرية

خلفية

في بداية السنة الأولى، تمنح المنشأة ١٠٠٠ خيار سهم لما مجموعه ٥٠ موظف. وسيتم استحقاق خيارات الأسهم في نهاية السنة الثالثة، بشرط بقاء الموظفين في الخدمة حتى ذلك الحين. ولخيارات الأسهم أجل مدته ١٠ سنوات. ويكون سعر الممارسة ٦٠ وحدة عملة وسعر سهم المنشأة ٦٠ وحدة عملة أيضاً في تاريخ المنح.

في تاريخ المنح، تستنتج المنشأة أنها لا تستطيع أن تقدر القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة بموثوقية.

في نهاية السنة الأولى، توقف ٣ موظفين عن العمل، وتقدر المنشأة أن ٧ موظفين آخرين سيتركون العمل خلال السنتين الثانية والثالثة، وبهذا فإن المنشأة تقدر استحقاق ٨٠% من خيارات الأسهم.

وخلال السنة الثانية يترك موظفان آخران العمل، وتراجع المنشأة تقديرها لعدد خيارات الأسهم التي تتوقع استحقاقها بنسبة ٨٦%.

وخلال السنة الثالثة يترك موظفان آخران العمل، وبهذا يستحق ما مجموعه ٤٣,٠٠٠ خيار سهم في نهاية السنة الثالثة.

وفيما يلي أثناء سعر سهم المنشأة خلال السنوات ١-١٠ وعدد خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال السنوات ٤-١٠. وخيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال سنة محددة تم ممارستها جميعها في نهاية تلك السنة.

السنة	سعر السهم في نهاية السنة	عدد خيارات الأسهم للممارسة في نهاية السنة
١	٦٣	٠
٢	٦٥	٠
٣	٧٥	٠
٤	٨٨	٦,٠٠٠
٥	١٠٠	٨,٠٠٠
٦	٩٠	٥,٠٠٠
٧	٩٦	٩,٠٠٠
٨	١٠٥	٨,٠٠٠
٩	١٠٨	٥,٠٠٠
١٠	١١٥	٧,٠٠٠

يتمتع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٠

متطلبات التطبيق

وفقاً للفترة ٢٤ من هذا المعيار، تعترف المنشأة بالمبلغ التالية في السنوات ١-١٠.

المنفعة	الإحتمال	مصرف الفترة	المصرف
المنفعة	الإحتمال	مصرف الفترة	المصرف
١	٥٠,٠٠٠ خيار $\times 80\%$ \times (٦٢ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة)	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
٢	٥٠,٠٠٠ خيار $\times 86\%$ \times (٦٥ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة) \times ٢/١ سنوات	١٠٢,٢٢٢	١٤٢,٢٢٢
٣	٤٢,٠٠٠ خيار \times (٧٥ وحدة عملة - ٦٠ وحدة عملة)	٥٠١,٦٦٧	٦٤٥,٠٠٠
٤	٣٧,٠٠٠ خيار متداول \times (٨٨ وحدة عملة - ٧٥ وحدة عملة) + ٦,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٨٨ وحدة عملة - ٧٥ وحدة عملة)	٥٥٩,٠٠٠	١,٢٠٤,٠٠٠
٥	٢٩,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٠ وحدة عملة - ٨٨ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٠ وحدة عملة - ٨٨ وحدة عملة)	٤٤٤,٠٠٠	١,٦٤٨,٠٠٠
٦	٢٤,٠٠٠ خيار متداول \times (٩٠ وحدة عملة - ١٠٠ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٩٠ وحدة عملة - ١٠٠ وحدة عملة)	(٢٩٠,٠٠٠)	١,٣٥٨,٠٠٠
٧	١٥,٠٠٠ خيار متداول \times (٩٦ وحدة عملة - ٩٠ وحدة عملة) + ٩,٠٠٠ خيار مُمارس \times (٩٦ وحدة عملة - ٩٠ وحدة عملة)	١٤٤,٠٠٠	١,٥٠٢,٠٠٠
٨	٧,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٥ وحدة عملة - ٩٦ وحدة عملة) + ٨,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٥ وحدة عملة - ٩٦ وحدة عملة)	١٣٥,٠٠٠	١,٦٣٧,٠٠٠
٩	٢,٠٠٠ خيار متداول \times (١٠٨ وحدة عملة - ١٠٥ وحدة عملة) + ٥,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١٠٨ وحدة عملة - ١٠٥ وحدة عملة)	٢١,٠٠٠	١,٦٥٨,٠٠٠
١٠	٢,٠٠٠ خيار مُمارس \times (١١٥ وحدة عملة - ١٠٨ وحدة عملة)	١٤,٠٠٠	١,٦٧٢,٠٠٠

تنفيذ ١٧ هناك عدة أنواع مختلفة من أسهم الموظفين وخطط خيارات الأسهم. ويوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على نوع معين من الخطط - خطة شراء أسهم للموظفين. ونموذجاً يتيح هذه الخطة للموظفين فرصة شراء أسهم المنشأة بسعر مخصص. وتختلف الشروط والبنود التي تعمل بموجبها خطط شراء الأسهم للموظف من بلد إلى آخر. أي بمعنى أنه ليس هناك فقط أنواع عديدة مختلفة من خطط أسهم وخيارات أسهم الموظفين، بل هناك أيضاً أنواع عديدة

مختلفة من خطط شراء الأسهم للموظفين. وبناء على ذلك، يوضح المثال التالي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على واحدة من خطط الشراء الأسهم للموظفين.

تطبيق: مثال ١١

خطة شراء الأسهم للموظفين

خلفية

تتيح المنشأة لجميع موظفيها البالغ عددهم ١٠٠ موظف فرصة المشاركة في خطة شراء الأسهم للموظفين. ويكون لدى الموظفين أسبوعين لتحديد ما إذا سيقبلون العرض. وبموجب بنود الخطة، يحق للموظفين شراء ١٠٠ سهم كحد أقصى لكل منهم. وسيكون سعر السهم أقل بنسبة ٢٠% من سعر السوق للأسهم المنشأة في تاريخ قبول العرض، ويجب أن يدفع سعر الشراء حال قبول العرض. ويجب الاحتفاظ بكافة الأسهم المشتراة كوديعة للموظفين، ولا يمكن بيعها قبل خمسة سنوات. ولا يسمح للموظف بأن ينسحب من الخطة خلال تلك الفترة. على ميعال المثال، إذا توقف الموظف عن العمل خلال فترة الخمس سنوات، يجب أن تبقى الأسهم رغم ذلك في الخطة حتى نهاية فترة الخمس سنوات. وسيتم الاحتفاظ بأي توزيعات أرباح مدفوعة خلال فترة الخمس سنوات كوديعة للموظفين حتى نهاية فترة الخمس سنوات.

يقبل العرض ما مجموعه ٨٠٠ موظف، ويشتري كل موظف ما معمله ٨٠ سهمًا، أي يشتري الموظفون ما مجموعه ٦٤,٠٠٠ سهم. إن المتوسط المرجح للسعر السوقي للأسهم في تاريخ الشراء هو ٣٠ وحدة عملة لكل سهم، والمتوسط المرجح لسعر الشراء هو ٢٤ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١١

تطبيق المتطلبات

بالنسبة للمعاملات مع الموظفين، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن يقاس مبلغ المعاملة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقرة ١١). ولتطبيق هذا المتطلب، من الضروري أولاً تحديد نوع أداة حقوق الملكية الممنوحة للموظفين. ومع أن الخطة موصوفة كخطة شراء أسهم للموظفين، إلا أن بعض هذه الخطط تتضمن خصائص الخيار وبالتالي فهي في الواقع خطط خيارات أسهم. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن خطة شراء الأسهم للموظفين ميزة ذات أثر رجعي^٣، والتي يمكن للموظف بموجبها أن يشتري الأسهم بخخص معين، ويختار ما إذا يريد تطبيق الخصم على سعر سهم المنشأة في تاريخ المنح أو على سعر السهم في تاريخ الشراء. أو يمكن للخطة أن تحدد سعر الشراء، ثم تسمح للموظفين بعدها بفترة معينة من الوقت لتقرير رغبتهم في المشاركة في الخطة. ومن الأمثلة الأخرى على خصائص الخيار هو أن تسمح الخطة للموظفين المشاركين بإلغاء مشاركتهم قبل فترة محددة أو في نهايتها واسترداد المبالغ التي دفعت سابقاً ضمن الخطة.

لكن لا تتضمن الخطة، في هذا المثال، خصائص الخيار. ويتم تطبيق الخصم على سعر السهم في تاريخ الشراء ولا يُسمح للموظفين بالانسحاب من الخطة.

ومن العوامل الأخرى التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار هو أثر قيود النقل ما بعد الاستحقاق، إن وجدت. وتنص الفقرة "ب" من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أنه إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود النقل بعد تاريخ الاستحقاق، يجب أن يؤخذ ذلك العامل في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لتلك الأسهم، ولكن فقط للحد الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الاستحقاق على السعر الذي يدفعه طرف مطلع وراغب مشارك في السوق مقابل تلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان يتم التداول بالأسهم بشكل نشط في سوق كبير و ذو سيولة، فإن قيود ما بعد الاستحقاق يمكن أن يكون لها أثر ضئيل - هذا إن وجد أصلاً - على السعر الذي يدفعه الطرف المطالع والراغب المشارك في السوق مقابل تلك الأسهم.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١١

في هذا المثال، يتم استحقاق الأسهم عند شرائها، لكن لا يمكن بيعها خلال فترة خمس سنوات من تاريخ الشراء. لذلك يجب أن تأخذ المنشأة في إعتبارها أثر التقييم للقيود على تحويل الإستحقاق خلال ٥ سنوات من منحه. وهذا يمثلزم استعمال أسلوب تقييم لتقدير ما كان سيكون عليه سعر السهم المقيد في تاريخ الشراء في معاملة على أساس تجاري بين أطراف راغبة ومطلعة. ولنفرض مثلاً، في هذا المثال، أن المنشأة تقدر أن القيمة العادلة لكل سهم مقيد هي ٢٨ وحدة عملة. في هذه الحالة، تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هي ٤ وحدة عملة لكل سهم (كونها القيمة العادلة للسهم المقيد بمقدار ٢٨ وحدة عملة مطروحا منها سعر الشراء البالغ ٢٤ وحدة عملة). ولأنه تم شراء ٦٤,٠٠٠ سهم، فإن إجمالي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة هو ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي هذا المثال، لا توجد فترة استحقاق. وعليه ووفقاً للفقرة ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يجب على المنشأة أن تعترف مباشرة بمصرف مقداره ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

إلا أنه في بعض الحالات، يمكن أن لا يكون المصروف المتعلق بخطة شراء الأسهم للموظفين ذو قيمة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء على أنه ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان أثر تطبيقها غير ذي قيمة (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٨)، وينص أيضاً على أن حذف بند معين أو الخطأ في عرضه يكون أمراً هاماً إذا كان يمكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية. وتعتمد الملاحة على حجم وطبيعة الحذف أو العرض الخاطئ المحكوم عليه في الظروف المحيطة. كما أن حجم أو طبيعة البند، أو كلاهما معاً، يمكن أن يكونا عاملاً محدداً (معيار المحاسبة الدولي ٨، الفقرة ٥). وبناءً عليه، يتعين على المنشأة في هذا المثال أن تقرر ما إذا كان المصروف البالغ ٢٥٦,٠٠٠ وحدة عملة هو ذو قيمة.

المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد

تنفيذ ١٨ تبين الفقرات ٣٠-٣٣ من هذا المعيار متطلبات المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات من خلال تكبد الإلتزامات تجاه مورد تلك الخدمات أو البضاعة في مبلغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق ملكية أخرى. ويتعين على المنشأة أن تعترف مبدئياً بالخدمات أو البضاعة المشتراة، وبالترتبات الدفع مقابل تلك البضاعة أو الخدمات، عندما تحصل المنشأة على البضاعة أو عند تقديم الخدمات، التي تم قياسها بالقيمة العادلة للإلتزام. وبعد ذلك، وحتى تتم تسوية الإلتزام، يطلب من المنشأة الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإلتزام.

تنفيذ ١٩ على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم كجزء من مجموعة تعويضاتهم، يحق للموظفين بموجبها استلام دفعة نقدية مستقبلية (إسديلا من أداء حقوق ملكية)، على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة من مستوى معين وخلال فترة زمنية محددة. وإذا لم يتم استحقاق مكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم إلى أن يكمل الموظفون فترة معينة من الخدمة، تعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، وبالترتبات الدفع مقابلها، عند تقديم الموظفين للخدمة خلال تلك الفترة. ويقلس الإلتزام مبدئياً في كل فترة لإلاغ مالي إلى أن يتم تسويته بالقيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم، من خلال تطبيق نموذج معين لتسعير الخيارات، والحد الذي يقدم فيه الموظفون الخدمة حتى تاريخه. ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولهذا، إذا كان المبلغ المعترف به مقابل الخدمات المستلمة مشمولاً في المبلغ المسجل للأصل المعترف به في الميزانية العمومية للمنشأة (كالمخزون مثلاً)، لا يتم تعديل المبلغ المسجل لذلك الأصل لاستيعاب أثر إعادة قياس الإلتزام. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٢

خلفية

تمنح المنشأة ١٠٠ مكافأة سهمية نقدية لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف، بشرط بقائهم في خدمة المنشأة لثلاث سنوات مقبلة.

خلال السنة الأولى، يترك العمل ٣٥ موظفاً. وتقدر المنشأة أن ٦٠ موظفاً آخر سيترك العمل خلال السنتين الثانية والثالثة. وخلال السنة الثانية، يترك العمل ٤٠ موظفاً وتقدر المنشأة أن ٢٥ موظفاً إضافياً سيترك العمل خلال السنة الثالثة. وخلال السنة الثالثة، يترك العمل ٢٢ موظفاً، وفي نهاية السنة الثالثة، يمارس ١٥٠ موظفاً حقوقهم في المكافأة مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. ويمارس ١٤٠ موظفاً آخر هذه الحقوق في نهاية السنة الرابعة، ويمارس الباقون البالغ عددهم ١١٣ موظفاً تلك الحقوق في نهاية السنة الخامسة.

تقدر المنشأة القيمة العادلة لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في نهاية كل عام يوجد فيه التزام قائم كما هو موضح أدناه. وفي نهاية السنة الثالثة، تستحق جميع مكافآت الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم التي يحتفظ بها بقية الموظفون. كما تظهر أدناه القيم الجوهرية لمكافأة الموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم في تاريخ الممارسة (والتي تعادل النقد المدفوع) في نهاية السنوات ٣، ٤، ٥.

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٢

السنة	القيمة للعائلة	القيمة الجوهرية
١	١٤,٤٠ وحدة عملة	-
٢	١٥,٥٠ وحدة عملة	-
٣	١٨,٢٠ وحدة عملة	١٥,٠٠ وحدة عملة
٤	٢١,٤٠ وحدة عملة	٢٠,٠٠ وحدة عملة
٥		٢٥,٠٠ وحدة عملة

السنة	الاحتساب	المصروف	الإلتزام
١	(١٥ - ٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية* × ١٤,٤٠ وحدة عملة × ٣/١	١٩٤,٤٠٠	١٩٤,٤٠٠ وحدة عملة
٢	(١٠٠ - ٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٥٠ وحدة عملة × ٣/٢ - ١٩٤,٤٠٠	٢١٨,٩٣٣	٤١٣,٣٣٣
٣	(١٥٠ - ٩٧ - ٥٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٨,٢٠ وحدة عملة - ٤١٣,٣٣٣	٤٧,١٢٧	٤٦٠,٤٦٠
	١٥٠ + موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ١٥,٠٠ وحدة عملة	٢٢٥,٠٠٠	
	المجموع	٢٧٢,١٢٧	
٤	(٢٥٣ - ١٤٠) موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢١,٤٠ وحدة عملة - ٤٦٠,٤٦٠ وحدة عملة	(٢١٨,٦٤٠)	٢٤١,٨٢٠
	١٤٠ + موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٠,٠٠ وحدة عملة	٢٨٠,٠٠٠	
	المجموع	٦١,٣٦٠	
٥	صفر وحدة عملة - ٢٤١,٨٢٠ وحدة عملة + ١١٣ موظف × ١٠٠ مكافأة سهمية × ٢٥,٠٠ وحدة عملة	(٢٤١,٨٢٠)	صفر
	المجموع	٢٨٢,٥٠٠	
	المجموع	٤٠,٦٨٠	٧٨٧,٥٠٠

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد

٢٠ تنفيذ تسمح بعض ترتيبات الدفع على أساس الأسهم للموظف أن يختار ما إذا يريد استلام نقد أو أدوات حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تم منح أداة مالية مركبة، أي أداة مالية تشتمل على عناصر دين وحقوق ملكية. وتقتضي الفقرة ٣٧ من هذا المعيار أن تقدر المنشأة القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ المنح، أولاً من خلال قياس القيمة العادلة لعنصر الدين، ومن ثم قياس القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية، مع الأخذ في الحسبان أنه ينبغي على الموظف إسقاط حقه باستلام النقد لكي يستلم أداة حقوق ملكية.

٢١ تنفيذ ويتم نمونجياً هيكله ترتيبات الدفع على أساس الأسهم مع بدائل النقد بحيث تكون القيمة العادلة لبديل التسوية هي نفس القيمة للبدائل الأخرى. على سبيل المثال، يمكن للموظف أن يختار بين استلام خيارات الأسهم أو مكافأة الموظفين النقدية مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم. وفي حالات كهذه، تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية صفراً، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لعنصر الدين. لكن إذا اختلفت القيم العادلة لبديل التسوية، تكون عادة القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أكبر من صفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لعنصر الدين.

٢٢ تنفيذ تقتضي الفقرة ٣٨ من هذا المعيار أن تقوم المنشأة بحسابية الخدمات المستلمة بشكل منفصل، فيما يخص كل عنصر من عناصر الأداة المالية المركبة. أما بالنسبة لعنصر الدين، تُعترف المنشأة بالخدمات المستلمة وبالتالي بالدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد. وبالنسبة لعنصر حقوق الملكية (إن وجد)، تُعترف المنشأة بالخدمات المستلمة، ولزيادة في حقوق الملكية، عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

تنفيذ: مثال ١٣

خلفية

تمنح المنشأة أحد الموظفين الحق في اختيار إما ١٠٠٠ سهم افتراضي، أي الحق في دفعة نقدية تعادل قيمة ١٠٠٠ سهم أو ١,٢٠٠ سهم. ويكون المنح مشروطاً بإتمام ثلاث سنوات من الخدمة. إذا اختار الموظف بديل الأسهم، يجب الاحتفاظ بالأسهم لمدة ثلاثة سنوات بعد تاريخ الاستحقاق.

وفي تاريخ المنح، يكون سعر سهم المنشأة ٥٠ وحدة عملة لكل سهم. وفي نهاية السنوات الأولى والثانية والثالثة، يكون سعر السهم هو ٥٢ و ٥٥ و ٦٠ وحدة عملة على التوالي. ولا تتوقع المنشأة أن تدفع توزيعات أرباح خلال الثلاث سنوات القادمة. وبعد أن تؤخذ في الاعتبار آثار القيود على التحويل ما بعد الاستحقاق، تقدر المنشأة أن القيمة المعادلة لبديل السهم في تاريخ المنح هو ٤٨ وحدة عملة لكل سهم.

وفي نهاية السنة الثالثة، يختار الموظف:

الحالة الأولى: بديل النقد

الحالة الثانية: بديل أداة حقوق الملكية

يتبع الصفحة السابقة

تنفيذ: مثال ١٣

تطبيق المتطلبات

تكون للقيمة العادلة لبيدل حقوق الملكية هي ٥٧,٦٠٠ وحدة عملة (١,٢٠٠ سهم \times ٤٨ وحدة عملة). وتكون للقيمة العادلة لبيدل النقد هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة (١,٠٠٠ سهم افتراضي \times ٥٠ وحدة عملة). وبهذا تكون القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المركبة هي ٧,٦٠٠ وحدة عملة (٥٧,٠٠٠ وحدة عملة - ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة)

وعلى المنشأة الاعتراف بالمبلغ التالية:

السنة	المصرف وحدة عملة	حقوق الملكية وحدة عملة	الإلتزام وحدة عملة
١	عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٥٢ وحدة عملة \times ٢/١) عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٢/١) عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٥٥ وحدة عملة \times ٢/٢) -	١٧,٢٢٢	١٧,٢٢٢
٢	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٢/١) عنصر الإلتزام: (١,٠٠٠ \times ٦٠ وحدة عملة) - ٣٦,٦٦٦	٢,٥٢٢	٢,٥٢٢
٣	عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٢/١) عنصر الإلتزام: وحدة عملة عنصر حقوق الملكية: (٧,٦٠٠ وحدة عملة \times ٢/١) الحالة الأولى: ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة كنفذ منفوع	٢,٥٢٢	٢,٥٢٢
نهاية السنة للتأثير	٢٣,٢٣٤	٢٣,٢٣٤	(٦٠,٠٠٠)
إجمالي الحالة الأولى الحالة الثانية: ١,٢٠٠ سهم صاندر إجمالي الحالة الثانية	٦٠,٠٠٠	٦٧,٦٠٠	٦٧,٦٠٠
	صفر	صفر	صفر

إفصاحات توضيحية

تنفيذ ٢٣ يوضح المثال التالي متطلبات الإفصاح في الفترات ٤٤-٥٢ من هذا المعيار*.

مقتطف من ملاحظات البيانات المالية للشركة من* السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

الدفع على أساس الأسهم

خلال الفترة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، كان لدى الشركة أربع ترتيبات دفع على أساس الأسهم، كما هو مبين أدناه.

* (لاحظ أنه لا يقصد من المثال التوضيحي أن يكون نمطا أو نموذجاً وبالتالي فهو غير شاملاً. فهو لا يوضح، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح الواردة في الفترات ٤٧ (ج)، ٤٨، ٤٩ من هذا المعيار.)

نوع الترتيب	خطة خيارات أسهم الإدارة العليا	خطة خيارات أسهم الموظفين العاملين	خطة أسهم الموظفين التنفيذيين	خطة المكافأة التنفيذية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم
تاريخ المنح	١ كانون الثاني ٢٠٠٤	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ كانون الثاني ٢٠٠٥	١ تموز ٢٠٠٥ للإدارة العليا
العدد الممنوح	٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
العمر التعاقدى	١٠ سنوات	١٠ سنوات	لا ينطبق	١٠ سنوات
الشروط التي تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء	١,٥ سنة خدمة وتحقيق سعر سهم مستهدف، قد تم تحقيقه	٣ سنوات خدمة	٣ سنوات خدمة وتحقيق نمو مستهدف في حصة السهم من الأرباح السوق	٣ سنوات خدمة وتحقيق زيادة مستهدفة في حصة السوق

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل خيار سهم ممنوح في خطة خيارات أسهم الموظفين العامة هي ٢٣,٦٠ وحدة عملة. وتم حساب هذا من خلال تطبيق نظام ثنائي لتسعير الخيارات. وكانت مطويات النموذج هو سعر السهم في تاريخ المنح بمقدار ٥٠ وحدة عملة، وسعر الممارسة بمقدار ٥٠ وحدة عملة، والتقلبات المتوقعة بنسبة ٣٠%، بدون توزيعات أرباح متوقعة، وعمر تعاقدى مدته ١٠ سنوات، وسعر فائدة خالي من المخاطر بنسبة ٥%. وللسماح بآثار الممارسة المبكرة، افترض أن الموظفين سيمارسون الخيارات بعد تساريخ الإستحقاق عندما يكون سعر السهم ضغفي سعر الممارسة. وبلغت التقلبات السابقة ما نسبته ٤٠%، وتتضمن السنوات الأولى من عمر الشركة، وتوقع الشركة أن تتخضع التقلبات في سعر السهم مع نموها.

تكون القيمة العادلة المقدرة لكل سهم ممنوح في خطة أسهم الموظفين التنفيذيين هي ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تسلوي سعر السهم في تاريخ المنح.

وفيما يلي لئناء تفاصيل أخرى حول خطتي خيارات الأسهم:

٢٠٠٥	٢٠٠٤	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة	عدد الخيارات	المتوسط المرجح لسعر الممارسة
٤٠ وحدة عملة	٤٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٥٠,٠٠٠	٠	مذكولة في بداية السنة
٥٠ وحدة عملة	٧٥,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٥٠,٠٠٠	٠	ممنوحة
٤٦ وحدة عملة	(٨,٠٠٠)	٤٠ وحدة عملة	(٥,٠٠٠)	٠	ملغاة
٤٠ وحدة عملة	(٤,٠٠٠)	-	صفر	٠	مُسَلَّمة
٤٦ وحدة عملة	١٠٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٤٥,٠٠٠	٠	مذكولة في نهاية السنة
٤٠ وحدة عملة	٣٨,٠٠٠	٤٠ وحدة عملة	٠	٠	قابلة للممارسة في نهاية السنة

بلغ المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ ممارسة خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة ٥٢ وحدة عملة. وكان سعر الممارسة للخيارات المتداولة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ هو ٤٠ وحدة عملة أو ٥٠ وحدة عملة، وكان المتوسط المرجح للعمر المتعاقد المتبقي هو ٨,٦٤ سنة.

٢٠٠٥	٢٠٠٤	
وحدة عملة	وحدة عملة	
١,١٠٥,٨٦٧	٤٩٥,٠٠٠	المصرفوف الناشئ من معاملات الدفع على أساس الأسهم
١,٠٠٧,٠٠٠	٤٩٥,٠٠٠	المصرفوف الناشئ من خطط الخيارات وخيارات الأسهم
٩٨,٨٦٧	-	رصيد الإقتال لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم
٩,٢٠٠	-	المصرفوف الناشئ من الزيادة في القيمة المعادلة لإلتزام خطة المكافأة النقدية للموظفين مقابل الإرتفاع في سعر الأسهم

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

"إندماج الأعمال"

تحتوي هذه النسخة على التعديلات الناتجة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي صدرت حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الصفحة	المقدمة
١	الهدف
١٣-٢	النطاق
٩-٤	تعريف إدماج الأصول
١٣-١٠	علايت إدماج الأعمال المتطقة بالمنشآت الخاضعة لميطرة مشتركة
١٥-١٤	أسلوب المحاسبة
٦٥-١٦	تطبيق أسلوب الشراء
٢٣-١٧	تعريف المنشأة المشترية
٣٥-٢٤	تكلفة إدماج الأصول
٣٥-٣٢	التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية
٦٠-٣٦	توزيع تكلفة إدماج الأعمال على الأصول المشترية والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة
٤٤-٤١	الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية
٤٦-٤٥	الأصول غير الملموسة للمنشأة المشترية
٥٠-٤٧	الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية
٥٥-٥١	الشهرة
٥٧-٥٦	زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية عن التكلفة
٦٠-٥٨	إدماج الأعمال الذي يتم إنجازه على مراحل
٦٥-٦١	المحاسبة المبينة المحددة مؤقلاً
٦٤-٦٣	التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبينة
٦٥	الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبينة
٧٧-٦٦	الإفصاح
٨٥-٧٨	الأحكام الانتقالية وتاريخ التنفيذ
٨٠-٧٩	الشهرة المعترف بها سابقاً
٨١	الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً
٨٢	الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً
٨٤-٨٣	الاستثمارات التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية
٨٥	التطبيق المحدود بآثر رجعي
٨٧-٨٦	محب البيولفت الأخرى
	أ تعريف المصطلحات
	ب ملحق التطبيق
	ج التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى
	موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
	أساس الاستنتاجات
	لمثلة توضيحية

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "برنامج الأعمال" مذكور في الفقرات ١-٨٧ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفاد. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغليظ الغلق المبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق ٢ فهو يرد بالخط العادي عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ في سياق الهدف منه ولأسس الاستنتاجات، وفي سياق المقصلة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال". كما يحل هذا المعيار محل التصورات التالية:

- التصدير رقم ٩ إندماج الأعمال - "التصنيف لها كمعاملات إندماج بالشراء أو توحيد المصالح"
- التصدير رقم ٢٢ إندماج الأعمال - "التعديل اللاحق على القيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبدئياً"
- التصدير رقم ٢٨ إندماج الأعمال - "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٢ أتاح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تتم محاسبة عمليات إندماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يحد استعمال أسلوب تجميع المصالح بعمليات إندماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، إلا أن المحللين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين يثنين لمحاسبة معاملات متماثلة إلى حد كبير يضيف من قابلية مقارنة البيانات المالية. وجادل البعض الآخر بالقول أن اقتضاء أكثر من أسلوب محاسبي واحد لمثل تلك المعاملات أوجد حوافز لهيكلية تلك المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وبالتحديد نظراً لأن الأسلوبين ينتج عنهما نتائج مختلفة تماماً.

مقدمة ٣ وحثت هذه العوامل، إلى جانب منع أسلوب تجميع المصالح في كل من أستراليا وكندا والولايات المتحدة، مجلس المعايير المحاسبية الدولية على دراسة ما إذا كان تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية وتلك المعايير الموجودة في كل من أستراليا وأمريكا الشمالية هو أمر مفيد من خلال منع نفس الأسلوب أيضاً، نظراً أنه تتم محاسبة عمليات قليلة لإندماج الأعمال وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستخدام أسلوب تجميع المصالح.

مقدمة ٤ وقد اختلفت محاسبة عمليات إندماج الأعمال عبر الاختصاصات في جوانب أخرى أيضاً. وشملت هذه الجوانب محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إندماج الأعمال، ومعالجة أية زيادة في حصة المنشأة المشتري في القيم العادلة لأصناف الأصول القابلة للتحديد المشتراة عن تكلفة إندماج الأعمال، والإعتراف بالإنترامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

مقدمة ٥ وعلاوة على ذلك، تضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ خيراً معيناً في ما يخص كيفية تطبيق أسلوب الشراء: إذ يمكن قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة من خلال الاستخدام المبني إما للمعالجة التحليلية أو المعالجة البديلة المسموح بها. وقد نتج عن المعالجة التحليلية القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة بمجموعة من القيم العادلة (إلى المدى المتعلق بحصص ملكية المنشأة المشتري) والمبالغ المسجلة ما قبل الإندماج بالشراء (إلى المدى المتعلق بأية حقوق أقلية). ونتج عن المعالجة البديلة المسموح بها القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإنترامات المضمونة بقيمها العادلة كما في تاريخ الإندماج

بالشراء. ويعتقد المجلس أن السماح بحسابية معاملات متماثلة بطرق متباينة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة لمستخدمي البيانات المالية، لأن ذلك يتقص من شأن قابلية المقارنة والموثوقية.

مقدمة ٦ وبناءاً على ذلك، تم إصدار هذا المعيار لتحسين جودة محاسبة عمليات إدماج الأعمال والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها، بما في ذلك:

- (أ) أسلوب محاسبة عمليات إدماج الأعمال؛
- (ب) قياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة في إدماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بالالتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معالجة فية زيادة في حصة المنشأة المشتريّة في القيم العادلة لاصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إدماج أعمال عن تكلفة عملية الإدماج؛ و
- (هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عملية إدماج أعمال.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٧ يقتضي هذا المعيار:

- (أ) أن تتم محاسبة كلفة عمليات إدماج الأعمال ضمن نطاقه من خلال تطبيق أسلوب الشراء.
- (ب) أن يتم تحديد المنشأة المشتريّة لكل عملية إدماج أعمال ضمن نطاقه. والمنشأة المشتريّة هي المنشأة موضوع الإدماج التي تمارس السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإدماج.
- (ج) أن تقوس المنشأة المشتريّة تكلفة إدماج الأعمال على أنها مجموع: القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة والالتزامات المتكبدة أو المضمونة، ولذات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشتريّة، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافاً إليها أية تكاليف تُنسب مباشرة إلى عملية الإدماج.
- (د) أن تعترف المنشأة المشتريّة بشكل منفصل، في تاريخ الإدماج بالشراء، بالأصول القليلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والالتزامات، والالتزامات الطارئة التي تلبي معايير الاعتراف للتالية في ذلك التاريخ، بغض النظر عما إذا تم الاعتراف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة:
- (١) في حال وجود أصل معين عدا عن أصل غير ملموس، من المحتمل تنفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتريّة، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
- (٢) وفي حال وجود التزام معين عدا عن التزام طارئ، من المحتمل أن يكون التدفق الصالح لمورد تمثل منافع اقتصادية أمراً مطلوباً لتسوية الالتزام، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية؛ و
- (٣) وفي حال وجود أصل غير ملموس أو التزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

- (هـ) قياس المبدئي للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة التي تلبي معايير الإعراف المذكورة أعلاه من قبل المنشأة المشتري بقيمة العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء، بغض النظر عن المدى المتعلق بأي حقوق ائقية.
- (و) الإعراف بالشهرة المشتراة في عملية إدماج أعمال من قبل المنشأة المشتري كأصل من تاريخ الإدماج بالشراء، يتم قياسها بشكل مبدئي على اعتبار أنها زيادة في تكلفة عملية إدماج الأعمال عن حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة (د) أعلاه.
- (ز) منع إبطاء الشهرة المشتراة في عملية إدماج أعمال، وبدلاً من ذلك ضرورة اختبار الشهرة لقياس انخفاض قيمة سنوياً، أو بشكل أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".
- (ح) أن نعيد المنشأة المشتري تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، وقياس تكلفة عملية إدماج الأعمال إذا تجاوزت حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للبيود المعترف بها وفقاً للفقرة (د) أعلاه تكلفة عملية الإدماج. ويجب الإعراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشتري مباشرة في الربح أو الخسارة.
- (ط) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم طبيعة ما يلي وأثره المالي:
- (١) عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة؛
 - (٢) عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية، لكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية؛ و
 - (٣) بعض عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها في فترات سابقة.
- (ي) الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمنشأة من تقييم التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

التغيرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٨ فيما يلي أناء وصف للتغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

الأسلوب المحاسبي

مقدمة ٩ يقتضي هذا المعيار محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال ضمن نطاقه باستخدام أسلوب شراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات إدماج الأعمال باستخدام أحد الأسلوبين التاليين: أسلوب تجميع المصالح لمصالح إدماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد للمصالح، ولأسلوب لشراء لمصالح إدماج الأعمال المصنفة على أنها عمليات إدماج بالشراء.

الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة ١٠ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من أجل الإعتراف بشكل منفصل بما يلي كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأصول:

(أ) إلتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛ و

(ب) الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

ويوضح هذا المعيار معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأصول.

مقدمة ١١ ويتضمن هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشترية بالالتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الإدماج بالمشراء، التزاماً قلمياً لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن تعترف المنشأة المشترية كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال بمخصص معين لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة لم يكن عبارة عن التزام للمنشأة المشتراة في تاريخ الإدماج بالمشراء، بشرط أن تستوفي المنشأة المشترية معايير محددة.

مقدمة ١٢ ويتضمن هذا المعيار أن تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧) في تاريخ الإدماج بالمشراء كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال، بشرط إمكانية قياس قيمها بالمال بوثوقية. وقد تم تضمين تلك الإلتزامات الطارئة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، ضمن المبلغ المعترف به كشهرة أو شهرة سلبية.

مقدمة ١٣ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإعتراف بالأصل غير الملموس إذا، فقط إذا، كان هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية مستقبلية تُنسب للأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. كما أن معيار الإعتراف بالإحتمالية ليس مشمولاً في هذا المعيار لأنه يُعتبر دائماً أنه قد تم استيفاءه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إدماج الأعمال. وبإضافة إلى ذلك، يتضمن هذا المعيار إرشادات توضح أنه يمكن عادة قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس تم شراؤه في عملية إدماج أعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليكون مؤهلاً للإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. فإذا كان الأصل غير الملموس المشتري في عملية إدماج أصول ذو عمر إبتلجي محدد، يكون هناك افتراض قابل للحضن يفيد أنه من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة

مقدمة ١٤ شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تحيطية ومعالجة بديلة مسموح بها للقياس المبني لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في عملية إدماج أعمال، وبالتالي للقياس المبني لأية حقوق كلفية. ويتضمن هذا المعيار قياس الأصول القابلة للتحديد المنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإدماج بشكل مبني من قبل المنشأة المشترية بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالمشراء. وبناء على ذلك، يتم بيان أية حقوق كلفية في المنشأة المشتراة بحقوق الألفية في صافي القيم العادلة لتلك البنود. وهذا يتسجم مع المعالجة البديلة المسموح بها الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

مقدمة ١٥ يقتضي هذا المعيار قياس الشهرة المشتراة في عملية إدماج أعمال بعد الاعتراف المبني بالتكلفة مطروحا منها لية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. وبناءا على ذلك، لا يتم إطفاء الشهرة، وبدلا من ذلك، يجب اختبارها لقياس انخفاض القيمة سنوياً، أو على نحو أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها. واقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إطفاء الشهرة المشتراة بانتظام خلال عمرها الإنتاجي، وتضمينها لفرض قليل للمضيق يفيد بأن عمرها الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز عشرين عاماً من الاعتراف المبني.

زيادة حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة

مقدمة ١٦ يقتضي هذا المعيار أن تقوم المنشأة المشتريّة بإعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، وقياس تكلفة الإدماج، إذا تجاوزت حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة لتلك البنود، في تاريخ الإدماج بالشراء، تكلفة الإدماج. ويجب الاعتراف بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك من قبل المنشأة المشتريّة فوراً في الربح أو الخسائر. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، فإن أي زيادة في حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المشتراة عن تكلفة الإدماج بالشراء كان تتم محاسبتها على أنها شهرة سلبية على النحو التالي:

(أ) إلى الحد الذي ارتبطت به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة الإدماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشتريّة، كان ينبغي ترحيلها والإعتراف بها كدخل في نفس الفترة التي تم بها الاعتراف بالخسائر والمصاريف المستقبلية.

(ب) إلى الحد الذي لم ترتبط به بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية المحددة في خطة الإدماج بالشراء الخاصة بالمنشأة المشتريّة، كان ينبغي الإعتراف بها كدخل كما يلي:

(١) بالنسبة لمبلغ الشهرة السلبية الذي لا يتجاوز إجمالي القيمة العادلة للأصول غير النقدية القابلة للتحديد المشتراة، على أساس منتظم خلال المتوسط المرجح للعمر الإنتاجي المتبقي للأصول القابلة للإستهلاك والقابلة للتحديد.

(٢) بالنسبة لأية زيادة متبقية، فوراً.

إندماج الأعمال

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية إدماج أعمال. ويحدد على وجه الخصوص أنه يجب محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب للشراء. وبناءاً عليه، تعترف المنشأة المشتري بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة بقيمتها العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء، كما تعترف أيضاً بالشهرة، والتي يتم اختبارها لاحقاً لقياس انخفاض القيمة بدلاً من إطفائها.

النطاق

٢ باستثناء ما تم وصفه في الفقرة ٣، ينبغي على المنشآت تطبيق هذا المعيار عند محاسبة عمليات إدماج الأعمال.

٣ ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- (أ) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.
- (ب) عمليات إدماج الأعمال المتطرفة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي تخضع لسيطرة مشتركة.
- (ج) عمليات إدماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتباعدة.
- (د) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإندماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

تعريف إدماج الأعمال

٤ إن إدماج الأعمال هو عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة ومعدة للتقارير المالية. والنتيجة التي تنبثق عن كافة عمليات إدماج الأعمال تقريباً هو حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشتري، على السيطرة على واحدة أو أكثر من مؤسسات العمل الأخرى، المنشأة المشتراة. وإذا استطاعت المنشأة المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعتبر إدماج أعمال. وعندما تشتري منشأة ما مجموعة من الأصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل، ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والإلتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمتها العادلة النسبية في تاريخ الإندماج بالشراء.

٥ يمكن هيكلة إدماج الأعمال بطرق مختلفة لأسباب قانونية أو ضريبية أو لأسباب أخرى. ويمكن أن ينطوي على شراء المنشأة لحقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء كافة صافي الأصول لمنشأة أخرى، أو تولي إلتزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض صافي أصول منشأة أخرى والتي تشكل معاً مؤسسة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن إيفاء إدماج الأعمال من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية، أو نقل النقد، أو النقد المعادل أو أصول أخرى، أو خليط منها. ويمكن أن تكون المعاملة بين حملة الأسهم للمنشآت موضوع الإندماج أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم لمنشأة أخرى. ويمكن أن تنطوي على تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت موضوع الإندماج أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الإندماج.

٦ ويمكن أن ينتج عن إدماج الأعمال علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة، تكون فيها المنشأة المشتري هي الشركة الأم والمنشأة المشترية هي الشركة التابعة للمنشأة المشتري. وفي مثل تلك الظروف، تطبق المنشأة المشترية هذا المعيار في بياناتها المالية الموحدة. وتعمل على شمل حصتها في المنشأة المشترية في أية بيانات مالية منفصلة تصدرها كاستثمار في شركة تابعة ما (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة").

٧ ويمكن أن ينطوي إدماج الأعمال على شراء صلاحي الأصول، بما في ذلك أية شهرة، لمنشأة أخرى بدلا من شراء حقوق الملكية للمنشأة الأخرى. ولا ينتج عن مثل ذلك الإدماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

٨ كما يتضمن تعريف إدماج الأعمال، وكذلك نطاق تطبيق هذا المعيار، عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها منشأة واحدة على السيطرة على منشأة أخرى، لكن لا يتزامن تاريخ حصولها على السيطرة (أي تاريخ الإدماج بالشراء) مع تاريخ أو تاريخ شراء حصة الملكية (أي تاريخ أو تاريخ التبادل). ويمكن أن يبرز هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة المستثمر بها في ترتيبات لإعادة شراء الأسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لذلك، تتغير سيطرة المنشأة المستثمر بها.

٩ ولا يحدد هذا المعيار محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة من قبل الشركاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة").

عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

١٠ إن إدماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال تخضع لسيطرة مشتركة هي عملية إدماج أعمال تكون فيها كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإدماج خاضعة بشكل أساسي لسيطرة نص للجهة أو للجهات قبل وبعد إدماج الأعمال، ولا تكون تلك السيطرة مؤقتة.

١١ ويُنظر إلى مجموعة من الأفراد على أنهم يسيطرون على المنشأة، عندما يكون لديهم بشكل جماعي، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة إدارة سياساتها المالية والتشغيلية من أجل الحصول على المنافع من خلال أنشطتها. وبناءا على ذلك، فإن إدماج الأعمال لا يندرج ضمن نطاق هذا المعيار عندما يكون لنص المجموعة من الأفراد، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية أساسية لإدارة السياسات المالية والتشغيلية لكل من المنشآت موضوع الإدماج للحصول على المنافع من أنشطتها، ولا تكون تلك السلطة الجماعية الأساسية مؤقتة.

١٢ ويمكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يصلون معا بموجب إتفاق تعاقدية، ويمكن أن لا يخضع ذلك الفرد أو مجموعة الأفراد لمطلوبات الإبلاغ المالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءا على ذلك، ليس من الضروري أن يتم شمل المنشآت موضوع الإدماج كجزء من نفس البيانات المالية الموحدة وأن يُنظر إلى إدماج الأعمال على أنه ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

١٣ ولا يعتبر نطاق حقوق الأقلية في كل من المنشآت موضوع الإدماج قبل وبعد إدماج الأعمال ذو علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإدماج على منشآت تخضع لسيطرة مشتركة. وعلى نحو مماثل، فإن حقيقة أن واحدة من المنشآت موضوع الإدماج هي شركة تابعة تم استئثارها من البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ليس له علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الإدماج على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

أسلوب المحاسبة

١٤ يجب محاسبة كافة عمليات إدماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء.

١٥ ينظر أسلوب الشراء إلى إدماج الأعمال من منظور المنشأة موضوع الإدماج التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشتريّة. وتشترى المنشأة المشتريّة صفّي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً المنشأة المشتراة. ولا يتأثر قياس أصول واللتزامات المنشأة المشتريّة بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشتريّة معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

تطبيق أسلوب الشراء

١٦ يتضمن تطبيق أسلوب الشراء الخطوات التالية:

- (أ) تحديد المنشأة المشتريّة؛
- (ب) قياس تكلفة إدماج الأعمال؛ و
- (ج) توزيع، في تاريخ الإدماج بالشراء، تكلفة إدماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات المضمونة.

تعريف المنشأة المشتريّة

١٧ يجب تعريف المنشأة المشتريّة لجميع عمليات إدماج الأعمال. والمنشأة المشتريّة هي المنشأة موضوع الإدماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإدماج.

١٨ ولأن أسلوب الشراء ينظر إلى إدماج الأعمال من منظور المنشأة المشتريّة، فإنه يفترض أن واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشتريّة.

١٩ والسيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من نشاطاتها. ويُفترض أن المنشأة الدالجة قد حصلت على السيطرة على منشأة دالجة أخرى عندما تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وحتى إذا لم تشتري واحدة من المنشآت الدالجة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دالجة أخرى، فقد تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، نتيجة لعملية الإدماج:

- (أ) السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة الأخرى بسبب اتفاق مع مستثمرين آخرين؛ أو
- (ب) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو إتفاقية؛ أو
- (ج) سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقبلة للمنشأة الأخرى؛ أو
- (د) سلطة الاقتراع بغالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقبلة للمنشأة الأخرى؛ أو

٢٠ على الرغم من أنه قد يكون من الصعب في بعض الأحيان تحديد المنشأة المشتريّة، إلا أنه توجد عادة مؤشرات على وجودها. على سبيل المثال:

- (أ) إذا كانت القيمة العادلة لواحدة من المنشآت موضوع الإدماج أكبر بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى موضوع الإدماج، من المحتمل أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأعلى هي المنشأة المشتريّة؛
- (ب) إذا تم تنفيذ إدماج الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادية ذات حقوق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المحتمل أن تكون المنشأة التي تنتقل عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشتريّة؛ و
- (ج) إذا نتج عن إدماج الأعمال أن تكون إدارة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الإدماج قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة للمنشأة الدامجة الناجمة، من المحتمل أن المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على السيطرة بذلك الطريقة هي المنشأة المشتريّة.

٢١ وفي إدماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية هي عادة المنشأة المشتريّة. إلا أنه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد أي من المنشآت موضوع الإدماج لديها السلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (أو المنشآت) الأخرى وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها. وفي بعض عمليات إدماج الأعمال، التي يشار إليها عموماً بعمليات الإدماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق ملكيتها، بينما تكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشترية. ويمكن أن يكون الحال كذلك، على سبيل المثال، عندما تخطط منشأة خاصة لأن يتم "ترافها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أنه يُنظر من الناحية القانونية إلى المنشأة العامة المصدرة على أنها شركة الأم، بينما تعتبر المنشأة الخاصة على أنها الشركة التابعة، إلا أن الشركة التابعة القانونية تكون هي المنشأة المشتريّة إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للشركة الأم القانونية وذلك للحصول على منافع من أنشطتها. وعموماً تكون المنشأة المشتريّة هي المنشأة الأكبر، ولكن الحقائق والظروف المحيطة بعملية الإدماج تشير أحياناً إلى أن المنشأة الأصغر تشتري المنشأة الأكبر. وتورد الفقرات ب١ - ب١٥ من الملحق ب" إرشادات حول محاسبة عمليات الإدماج بالشراء العكسية.

٢٢ عندما يتم تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ عملية إدماج أعمال، ينبغي تحديد واحدة من المنشآت موضوع الإدماج التي كانت قائمة قبل الإدماج على أنها المنشأة المشتريّة على أساس الأدلة المتوفرة.

٢٣ وعلى نحو مماثل، عندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من منشأتين مندمجتين، يجب تحديد واحدة من المنشآت موضوع الإدماج التي كانت قائمة قبل الإدماج على أنها المنشأة المشتريّة وذلك على أساس الأدلة المتوفرة. ويتضمن تحديد المنشأة المشتريّة في تلك الحالات الأخذ بعين الاعتبار، من بين أشياء أخرى، أي من المنشآت موضوع الإدماج هي التي بدلت عملية الإدماج، وما إذا تجاوزت الأصول أو الإيرادات لواحدة من المنشآت موضوع الإدماج إلى حد كبير أصول أو إيرادات المنشآت الأخرى.

تكلفة إدماج الأعمال

٢٤ يتعين على المنشأة المشترية قياس تكلفة إدماج الأعمال على أنه إجمالي ما يلي:

- (أ) القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة، والإلتزامات المتكيدة أو المضمونة، وأحوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشترية؛ مضافا إليها
- (ب) أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية إدماج الأعمال.

٢٥ إن تاريخ الإدماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعلياً على المنشأة المشترية. وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ الإدماج بالشراء. غير أن إدماج الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة، على سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مراحل من خلال عمليات شراء أسهم متعاقبة. وعندما يحدث ذلك:

- (أ) تكون تكلفة الإدماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة؛ و
- (ب) يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استئثار في البيانات المالية للمنشأة المشترية)، بينما يكون تاريخ الإدماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشترية.

٢٦ وتقضي الفقرة ٢٤ قياس الأصول الممنوحة والإلتزامات المتكيدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشترية بقيمتها العادلة في تاريخ التبادل. وبناءً عليه، عندما يتم تأجيل تسوية كافة أو جزء من تكلفة إدماج الأعمال، يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ ولجنة التدفق إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل، مع الأخذ بعين الاعتبار أي علاوة أو خصم من الممكن تكديده في التسوية.

٢٧ ويوفر السعر المنشور في تاريخ تبادل أداة حقوق الملكية المسعرة أفضل دليل على القيمة العادلة للأداء، ويجب استخدامه، فيما عدا في حالات نادرة. ويجب أن تؤخذ الأدلة وأساليب التقويم الأخرى بعين الاعتبار في حالات نادرة فقط، وذلك عندما يكون بإمكان المنشأة المشترية إثبات أن السعر المنشور في تاريخ التبادل هو مؤشر غير موثوق للقيمة العادلة، وأن الأدلة وأساليب التقويم الأخرى توفر مقياساً أكثر موثوقية للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية. ويكون السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشر غير موثوق، فقط عندما يكون متطرفاً بضعف السوق. وإذا كان السعر المنشور في تاريخ التبادل مؤشراً غير موثوق أو لم يكن هناك سعر منشور لأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية، فإن القيمة العادلة لتلك الأدوات يمكن تقديرها، على سبيل المثال، بالرجوع إلى حصتها النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشترية أو بالرجوع إلى الحصة النسبية في القيمة العادلة للمنشأة المشترية التي تم الحصول عليها، إما بشكل منهما دليلاً أوضح. ويمكن أن توفر أيضاً القيمة العادلة في تاريخ تبادل الأصول النقدية الممنوحة لأصحاب حقوق الملكية في المنشأة المشترية كبديل عن أدوات حقوق الملكية، دليلاً على إجمالي القيمة العادلة الممنوحة بواسطة المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشترية. وفي أي حال، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كافة جوانب عملية الإدماج، بما في ذلك العوامل الهامة التي تؤثر على المفاوضات. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" مزيداً من الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.

٢٨ وتتضمن تكلفة إدماج الأعمال الالتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة المشترية. ولا تعتبر الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإدماج لالتزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشتريّة مقابل السيطرة على المنشأة المشترية، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية الإدماج.

٢٩ كما تتضمن تكلفة إدماج الأعمال لية تكاليف تُسبب مباشرة لعملية الإدماج، مثل الرسوم المهنية المنفوعة للمحاسبين، والمستشارين القانونيين، والمقيمين، والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإدماج. ولا يتم تضمين التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك تكاليف الحفاظ على إدارة لعمليات الإدماج بالشراء، والتكاليف الأخرى التي لا يمكن أن تُسبب مباشرة لعملية إدماج معينة تتم محاسبته، في تكلفة عملية الإدماج؛ حيث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها.

٣٠ وتعتبر تكاليف ترتيب وإصدار الالتزامات المالية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار الالتزام، حتى عندما يتم إصدار الالتزامات لتنفيذ عملية إدماج أعمال، بدلا من التكاليف التي تُسبب مباشرة إلى الإدماج. ولذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إدماج الأعمال. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يجب تضمين تلك التكاليف في القوائم المبني للالتزام.

٣١ وعلى نحو مماثل، تعتبر تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار حقوق الملكية، حتى عندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية لتنفيذ عملية إدماج أعمال، بدلا من التكاليف التي تُسبب مباشرة إلى الإدماج. وبناء على ذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة إدماج الأعمال. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، تؤدي تلك التكاليف إلى تخفيض العائدات من إصدار حقوق الملكية.

التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية

٣٢ عندما تنص اتفاقية إدماج الأعمال على إجراء تعديل على تكلفة الإدماج يكون مشروطا بأحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المشتريّة أن تشمل مبلغ تلك التعديل في تكلفة الإدماج في تاريخ الإدماج بالشراء، إذا كان التعديل محتملا ويمكن قياسه بموثوقية.

٣٣ ويمكن أن تسمح اتفاقية إدماج الأعمال بإجراء تعديلات على تكلفة الإدماج تكون مشروطة بحدث مستقبلي واحد أو أكثر. ويمكن أن يكون التعديل، على سبيل المثال، مشروطا بالمحافظة على مستوى محدد من الأرباح أو تحقيقه في فترات مستقبلية، أو بالمحافظة على سعر السوق للأدوات الصادرة. ومن الممكن عادة تقدير مبلغ أي تعديل مثل ذلك في وقت المحاسبة المبذولة للإدماج دون إضعاف موثوقية المعلومات، ومع ذلك لا تزال بعض الشكوك قائمة. وإذا لم تحصل الأحداث المستقبلية، أو كان هناك حاجة لمراجعة التقدير، يجب تعديل تكلفة إدماج الأعمال وفقا لذلك.

٣٤ وعلى أية حال، عندما تنص اتفاقية إدماج الأعمال على مثل ذلك التعديل، لا يتم شمل تلك التعديل في تكلفة الإدماج في وقت المحاسبة المبذولة للإدماج، إذا لم يكن محتملا أو كان من غير الممكن قياسه

بموثوقية. وإذا أصبح لاحقاً ذلك التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، يجب معاملة الإضعاف كتعديل على تكلفة الإنماج.

٣٥ وفي بعض الحالات، يمكن أن يُطلب من المنشأة المشتري أن تقدم دفعة لاحقة للبائع كتصويص عن انخفاض قيمة الأصول الممنوحة، أو أدوات حقوق الملكية الصادرة أو الإلتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وذلك هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن المنشأة المشتري سعر سوق أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الصادرة كجزء من تكلفة إنماج الأعمال، ويُطلب منها إصدار أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لاستعادة التكلفة المحددة أصلاً. وفي مثل تلك الحالات، لا يتم الإعتراف بزيادة في تكلفة إنماج الأعمال. وفي حال أدوات حقوق الملكية، تتم موازنة القيمة العادلة للدفعة الإضافية بانخفاض مساوٍ في القيمة المنسوبة للأدوات التي صدرت مبدئياً. وفي حال أدوات الدين، تعتبر الدفعة الإضافية على أنها تخفيض في علاوة، أو زيادة في الخصم على الإصدار الأصلي.

توزيع تكلفة إنماج الأعمال على الأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة

٣٦ يجب على المنشأة المشتري، في تاريخ الإنماج بالشراء، توزيع تكلفة إنماج الأعمال عن طريق الإعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة التي تلي معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والمبيعات المتوقعة"، والتي يجب الإعتراف بها بالقيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع. وأي فرق بين تكلفة إنماج الأعمال وحصّة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة المعترف بها بتلك الطريقة يجب محاسبتها وفقاً للفقرات ٥١-٥٧.

٣٧ على المنشأة المشتري أن تعترف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة، في تاريخ الإنماج بالشراء، إذا استوفت فقط المعايير التالية في ذلك التاريخ:

- (أ) في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تتحقق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
- (ب) في حالة وجود إلتزام عدا عن الإلتزام الطارئ، فمن المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
- (ج) في حالة وجود أصل غير ملموس أو إلتزام طارئ، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٨ يجب أن يتضمن بيان دخل المنشأة المشتري أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ الإنماج بالشراء من خلال تضمين دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة إنماج الأعمال للمنشأة المشتري. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الإستهلاك المشمول بعد تاريخ الإنماج بالشراء في بيان دخل المنشأة المشتري المتعلق بالأصول القابلة للإستهلاك للمنشأة المشتراة، على أساس القيم

العادلة لتلك الأصول القابلة للإستهلاك في تاريخ الاندماج بالشراء، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المشتري.

٣٩ يبدأ تطبيق أسلوب الشراء من تاريخ الاندماج بالشراء، وهو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشتري فعلياً على السيطرة على المنشأة المشتراة. ولأن السيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أو مؤسسة عمل معينة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها، فمن الضروري إغفال أو صياغة المعاملة بالشكل النهائي قانونياً قبل حصول المنشأة المشتري على السيطرة. ويجب أن تؤخذ بعين الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات الصلة المحيطة بعملية إدماج الأعمال في تقييم وقت حصول المنشأة المشتري على السيطرة.

٤٠ ولأن المنشأة المشتري تعترف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي تستوفي معايير الاعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء، يتم بيان أي حقوق أقلية في المنشأة المشتراة بحقوق الأقلية من صافي القيمة العادلة لتلك البنود. وتوفر الفقرتان ب١٦ وب١٧ من الملحق "ب" إرشادات حول تحديد القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بفرض توزيع تكلفة إدماج الأعمال.

الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

٤١ وفقاً للفقرة ٣٦، تعترف المنشأة المشتري بشكل منفصل وكجزء من توزيع تكلفة الاندماج فقط، بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الاندماج بالشراء وتستوفي معايير الاعتراف الواردة في الفقرة ٣٧. وبناءً عليه:

(أ) ينبغي على المنشأة المشتري الاعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الاندماج، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، في تاريخ الاندماج بالشراء، إلتزاماً قائماً لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧* المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة*؛ و

(ب) يجب أن لا تعترف المنشأة المشتري، عند توزيع تكلفة الاندماج، بالإلتزامات للخسائر المستقبلية أو للتكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة عملية إدماج الأعمال.

٤٢ إن الدفعة التي يُقتضى من المنشأة تعاقداً دفعها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها في حالة تسم شرائها في عملية إدماج أعمال هي عبارة عن إلتزام تعاقدي حالي للمنشأة يعتبر كإلتزام طارئ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إدماج أعمال. ويتم الاعتراف بالإلتزام التعاقدي كإلتزام من قبل تلك المنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح إدماج الأعمال أمراً محتملاً ويمكن قياس الإلتزام بموثوقية. وبناءً على ذلك، عندما يتم تنفيذ إدماج الأعمال، يتم الاعتراف بذلك الإلتزام للمنشأة المشتراة من قبل المنشأة المشتري كجزء من توزيع تكلفة الاندماج.

٤٣ غير أنه لا تعتبر خطة إعادة الهيكلة للمنشأة المشتراة التي يكون تنفيذها مرهوناً بشرائها في عملية إدماج أعمال، مباشرة قبل إدماج الأعمال، إلتزاماً حالياً للمنشأة المشتراة. ولا تعتبر أيضاً إلتزام طارئ للمنشأة المشتراة مباشرة قبل إدماج الأعمال لأنها ليست إلتزاماً تعاقدياً محتملاً ناشئاً عن حدث سابق يتم تأكيد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير

المؤكدة وغير الخاضعة بشكل كامل لسيطرة المنشأة المشتراة. وبناءاً عليه، يجب أن لا تعترف المنشأة المشتريّة بالتزام لخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة الإدماج.

٤٤ وتشمل الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ كافة أصول وإلتزامات المنشأة المشتريّة التي تقوم المنشأة المشتريّة بشرائها أو ضمها، بما في ذلك كافة أصولها وإلتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتريّة، لأنها مثلاً لم تكن مؤهلة للاعتراف بها قبل الإدماج بالشراء. على سبيل المثال، إن المنفعة الضريبية الناشئة عن الخصائر الضريبية للمنشأة المشتريّة التي لم يتم الاعتراف به من قبلها قبل إدماج الأعمال، مؤهلة للاعتراف بها كأصل قابل للتحديد وفقاً للفقرة ٣٦، إذا كان من المحتمل أن تحصل المنشأة المشتريّة على أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة والتي يمكن مقابلها بتطبيق المنفعة الضريبية غير المعترف بها.

الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتريّة

٤٥ وفقاً للفقرة ٣٧، تعترف المنشأة المشتريّة بشكل منفصل بأصل غير ملموس للمنشأة المشتريّة في تاريخ الإدماج بالشراء فقط في حال استوفى تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويعني هذا أن المنشأة المشتريّة تعترف بمشروع تطوير وإحداث قيد الإنتاج للمنشأة المشتريّة كأصل معين بشكل منفصل عن الشهرة. إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات حول تحديد ما إذا يمكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في عملية إدماج أعمال بدرجة من الموثوقية.

٤٦ يجب أن يكون الأصل غير النقدي الذي لا يكون له جوهر مادي قابلاً للتحديد ليستوفي تعريف الأصل غير الملموس. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، فإن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد عند تعريف الأصل غير الملموس في حال فقط:

- (أ) كان قابلاً للفصل، أي بالإمكان فصله أو قسمه عن المنشأة وببعضه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تاجيره، أو تباعه، إما بشكل فردي أو مع عقد، أو أصل، أو إلتزام ذو علاقة؛ أو
- (ب) ينشأ من الحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو لية حقوق أو إلتزامات أخرى.

الإلتزامات الطرئة للمنشأة المشتريّة

٤٧ تحدد الفقرة ٣٧ أن المنشأة المشتريّة تعترف بشكل منفصل بالتزام طارئ للمنشأة المشتريّة كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال، فقط إذا كان بالإمكان قياس قيمته العادلة بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية:

- (أ) يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة أو الذي تتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦؛ و
- (ب) على المنشأة المشتريّة أن تنصح عن المعلومات بشأن ذلك الإلتزام الطارئ المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

وتوفر الفقرة ب١٦ (ط) من الملحق "ب" إرشادات بشأن تحديد القيمة العادلة للإلتزام الطارئ.

- ٤٨ يتعين على المنشأة المشتري قياس الالتزامات الطرئة، بعد الاعتراف المبني بها، التي يتم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٣٦ بالقيمة الأعلى مما يلي:
- (أ) المبلغ الذي يتم الاعتراف به وفقاً للفقرة ٣٧؛ و
- (ب) المبلغ المعترف به مبنياً، مطروحاً منه، حصيماً يكون مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

٤٩ لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٤٨ على العقود التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". إلا أن تعهدات القروض المستتاة من نطلاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي لا تعتبر تعهدات لتقديم قروض بالمعيار فائدة أدنى من أسعار السوق، تتم محاسبتها كإلتزامات طارئة للمنشأة المشتراة، إذا كان من غير المحتمل، في تاريخ الإنماج بالشراء، أن يُطلب تنفق مصادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التلقائي أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الإلتزام التلقائي بموثوقية كافية. ويتم الاعتراف بتعهد القرض هذا وفقاً للفقرة ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإنماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٥٠ يتم استثناء الإلتزامات الطارئة المعترف بها بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. غير أنه ينبغي على المنشأة المشتري بالنسبة لتلك الإلتزامات الطارئة الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لكل فئة من المخصصات.

الشهرة

- ٥١ على المنشأة المشتري أن تقوم بما يلي في تاريخ الإنماج بالشراء:
- (أ) الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية إنماج أعمال ككل؛ و
- (ب) القياس المبني لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة إنماج الأعمال عن حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦.

٥٢ تمثل الشهرة المشتراة في عملية إنماج الأعمال دفعة تضمها المنشأة المشتري نوقماً لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل.

٥٣ إلى الحد الذي لا تأتي فيه الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة للمعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للاعتراف المنفصل في تاريخ الإنماج بالشراء، يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة (أو التي تتم محاسبته وفقاً للفقرة ٥٦). وسبب هذا هو أن الشهرة يتم قياسها على أنها التكلفة المتبقية لإنماج الأعمال بعد الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

٥٤ وبعد الاعتراف المبني، وينبغي على المنشأة المشتري قياس الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خصم خفض قيمة متركمة.

٥٥ ويجب عدم إطفاء الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال. وبدلاً من ذلك، يتعين على المنشأة المشتري أن تختبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنوياً، أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

زيادة حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة عن التكلفة

٥٦ إذا زادت حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة المعترف بها وفقاً للفقرة ٣٦ عن تكلفة إدماج الأعمال، يجب على المنشأة المشتري القيلم بما يلي:

- (أ) إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة الإدماج؛ و
- (ب) الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بزيادة متبقية بعد إعادة التقييم تلك.

٥٧ يمكن أن يشتمل الربح المعترف به وفقاً للفقرة ٥٦ على واحد أو أكثر من العناصر التالية:

- (أ) الأخطاء في قياس القيمة العادلة إما لتكلفة الإدماج، أو للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة لفائشة فيما يتعلق بالمنشأة المشتراة التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة، سبباً محتملاً لمثل تلك الأخطاء.

- (ب) متطلباً في معيار محاسبي لقياس الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعمل على أنه قيمة عادلة لغرض توزيع تكلفة الإدماج. على سبيل المثال، تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق "ب" بشأن تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أن يكون المبلغ المعين للأصول والإلتزامات الضريبية غير مضمون.
- (ج) شراء بأسعار منخفضة.

إدماج الأعمال الذي يتم إجراؤه على مراحل

٥٨ يمكن أن ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، على سبيل المثال، عندما يحدث على مراحل عن طريق عمليات شراء أسهم متتابعة. وإذا كان الحال كذلك، يجب التعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشتري، باستخدام تكلفة المعاملة ومطومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة. وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الاستثمارات المختلفة مع حصة المنشأة المشتري في القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة في كل خطوة.

٥٩ وعندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، يمكن أن تختلف القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة في تاريخ كل معاملة تبادل، بسبب ما يلي:

- (أ) يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبطة بكل معاملة؛ و
- (ب) ثم يجب عندها أن تعترف المنشأة المشتري بالأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطرونة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء،

ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المنطقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشتري هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك الأساس. لكن لأن إعادة التقييم هذا ينشأ عن الاعتراف المبني من قبل المنشأة المشتري بالأسول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية، فإن هذا لا يعني أن المنشأة المشتري قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البنود بعد الاعتراف المبني، وفقاً - على سبيل المثال - لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

٦٠ قبل أن تكون المعاملة مؤهلة لعملية إدماج الأعمال، يمكن أن تتأهل كاستثمار في شركة زميلة وأن تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة" باستخدام أسلوب حقوق الملكية. وإذا كان الحال كذلك، سيتم مسبقاً تحديد القيم العادلة لصفاتي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها في تاريخ كل معاملة تبذل أولى في تطبيق أسلوب حقوق الملكية على الاستثمار.

المحاسبة المبينة للمحددة مؤقتاً

٦١ تنطوي المحاسبة المبينة لعملية إدماج الأعمال على تعريف وتحديد القيم العادلة التي سيتم تعيينها للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية وتكلفة الإدماج.

٦٢ وإذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبينة لعملية إدماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بطول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإدماج، لأنه يمكن تحديد إما القيم العادلة التي يجب تعيينها للأصول القابلة للتحديد، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشترية أو تكلفة الإدماج بشكل مؤقت فقط، يجب على المنشأة المشتري محاسبة الإدماج باستخدام تلك القيم المؤقتة. كما ينبغي على المنشأة المشتري الاعتراف بآلية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبينة:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإدماج بالشراء؛ و

(ب) من تاريخ الإدماج بالشراء، وبناءاً عليه:

(١) يجب حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المحل نتيجة لإتمام المحاسبة المبينة، كما لو أن قيمته العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء قد تم الاعتراف بها من ذلك التاريخ.

(٢) يجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإدماج بالشراء بأي مبلغ يساوي التعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المعترف به أو المحل.

(٣) إن المعلومات المقارنة المعروضة لفترات قبل إتمام المحاسبة المبينة للإدماج يجب عرضها كما لو أن المحاسبة المبينة قد اكتملت من تاريخ الإدماج بالشراء. ويتضمن هذا أي استهلاك إنشائي أو إطفاء أو آثار أخرى للربح أو الخسارة معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبينة.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبينة

٦٣ فيما عدا ما تم توضيحه في الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٦٥، يجب الاعتراف بالتعديلات على المحاسبة المبينة لإدماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبينة فقط لتصحيح خطأ معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويجب عدم

الإعتراف بالتعديلات على المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة لإستيعاب لئسر التقديرات في التقديرات. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، يجب الإعتراف بآثر التغيير في التقديرات في الفترات الحالية والمستقبلية.

٦٤ ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ أن تقوم المنشأة بمحاسبة تصحيح الخطأ بآثر رجعي، وأن تعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث من خلال إعادة بيان للمعلومات المقارنة للفترة (الفترات) السابقة التي حصل فيها الخطأ. وبناءاً على ذلك، فإن المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ المنشأة المشتراة الذي يتم الإعتراف به أو تعديله نتيجة لتصحيح خطأ ما يجب حسابه كما لو أن قيمته العادلة أو قيمته العادلة المحلة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الإعتراف بها منذ ذلك التاريخ. ويجب تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به في فترة سابقة وفقاً للفترة ٥٦. وذلك بآثر رجعي بمبلغ يساوي القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء (أو التعديل على القيمة العادلة في تاريخ الإندماج بالشراء) للأصل القابل للتحديد، أو الإلتزام، أو الإلتزام الطارئ الذي يتم الإعتراف به (أو تعديله).

الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبدئية

٦٥ إذا لم تلبس المنافع المحتملة لمعلومات ترحيل خسارة ضريبة الدخل للمنشأة المشتراة أو أصول ضريبة مؤجلة أخرى المعايير الواردة في الفقرة ٣٧ للإعتراف المنفصل عندما تتم محاسبة إندماج الأعمال بشكل مبدئي ولكن يتم تحقيقه لاحقاً، ينبغي على المنشأة المشتريّة الإعتراف بتلك المنافع كدخل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل". بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة المشتريّة:

- (أ) تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى المبلغ الذي كان سيتم الإعتراف به فيما لو تم الإعتراف بأصل الضريبة المؤجل على أنه أصل قابل للتحديد من تاريخ الإندماج بالشراء؛ و
- (ب) الإعتراف بالتخفيض في المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

غير أنه لن ينتج عن هذا الإجراء إيجاد زيادة كما هو موصوف في الفقرة ٥٦، ولن يزيد أيضاً من مبلغ أي ربح تم الإعتراف به سابقاً وفقاً للفترة ٥٦.

الإفصاح

٦٦ على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها وقررها المالي:

(أ) خلال الفترة.

(ب) بعد تاريخ الموزمية الصومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

٦٧ من أجل إنفاذ المبدأ الولرد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية إندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

- (أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإندماج.
- (ب) تاريخ الإندماج بالشراء.
- (ج) نسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.

(د) تكلفة الإندماج ووصفا لعناصر تلك التكلفة، بما في ذلك أية تكاليف تُسبب مباشرة لعملية الإندماج. وعندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة، عندها يجب الإفصاح عما يلي:

(١) عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها أو القابلة للإصدار؛ و

(٢) القيمة العادلة لتلك الأدوات وألس تحديد تلك القيمة العادلة. إذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل، ينبغي الإفصاح عن الإقراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان هناك سعر منشور قائم في تاريخ التبادل لكنه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة الإندماج، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور؛ والأسلوب والإقراضات الهامة المستخدمة لعزو قيمة معينة لأدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

(هـ) تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة التخلص منها نتيجة الإندماج.

(و) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإندماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة، وإتزاماتها، وإتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإندماج. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

(ز) مبلغ أي زيادة معترف به في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦، ويبد السطر في بيان الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالزيادة.

(ح) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الاعتراف بالشهرة - وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية - أو وصف لطبيعة أي زيادة معترف بها في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٥٦.

(ط) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشتري للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

٦٨ ينبغي الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٦٧ بشكل كلي لعمليات إندماج الأعمال التي يتم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ والتي كانت غير هامة بشكل فردي.

٦٩ وإذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية إندماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد تم تحديدها مؤقتاً فقط كما هو موصوف في الفقرة ٦٢، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضاً إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

- ٧٠ من أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(أ)، يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:
- (أ) إيرادات المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإدماج بالشراء لكافة عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صلافاً بداية للفترة.
- (ب) ربح أو خسارة المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الإدماج بالشراء لكافة عمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صلافاً بداية للفترة.
- وإذا كان الإفصاح عن هذه المعلومات غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.
- ٧١ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٦٦(ب)، يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ٦٧ لكل عملية إدماج أعمال يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي. وإذا كان الإفصاح عن أي من تلك المعلومات هو أمر غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.
- ٧٢ يتعين على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدميها من تقييم الأثر المالي للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها في الفترات الحالية أو السابقة.
- ٧٣ ومن أجل إنفاذ المبدأ الوارد في الفقرة ٧٢، ينبغي على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المعلومات التالية:
- (أ) المبلغ، وتصحيح لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:
- (١) تتعلق بالأسس القابلة للتحديد المشتراة أو الالتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إدماج أعمال تم تنفيذها في فترة حالية أو سابقة؛ و
- (٢) ذات حجم أو طبيعة أو تأثير بحيث يكون الإفصاح ذو علاقة بفهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.
- (ب) إذا كانت المحاسبة المبنية لعمليات إدماج الأعمال التي تم تنفيذها مباشرة في الفترة السابقة قد تم تعديلها مؤقتاً فقط في نهاية تلك الفترة، مبالغ وتصحيحات التعديلات على القوائم المؤقتة المعترف بها خلال الفترة الحالية.
- (ج) معلومات بشأن تصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ لأي من الأصول القابلة للتحديد أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، أو تغييرات في القيم المعينة لتلك البنود، التي تعترف بها المنشأة المشتريّة خلال الفترة الحالية وفقاً للفقرتين ٦٣ و ٦٤.
- ٧٤ يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدميها من تقييم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

٧٥ ومن أجل إنفاذ المبدأ الولد في الفقرة ٧٤، على المنشأة الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة، وأن تظهر بشكل منفصل ما يلي:

- (أ) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في بداية الفترة؛
- (ب) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف التي تستوفي، عند الإدماج بال شراء، معيار تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛
- (ج) التعديلات الناتجة عن الإعتراف اللاحق بأصول الضريبة المؤجلة خلال الفترة وفقاً للفقرة ٦٥؛
- (د) الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والشهرة التي تم إلغاء الإعتراف بها خلال الفترة دون أن تكون مشمولة سابقاً في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع؛
- (هـ) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
- (و) صافي فروق التبادل الناشئة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؛

(ز) أية تغيرات أخرى في المبلغ المسجل خلال الفترة؛ و

(ح) المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة.

٧٦ تصبح المنشأة عن المعلومات بشأن المبلغ القابل للإسترداد وانخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٧٥ (أ).

٧٧ وإذا لم تستوفي في أي حال من الأحوال المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب هذا المعيار الأهداف المذكورة في الفقرات ٦٦ و ٧٢ و ٧٤، يتعين على المنشأة الإفصاح عن مثل تلك المعلومات الإضافية كما يلزم لتلبية تلك الأهداف.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

٧٨ فيما عدا ما هو منصوص عليه في الفقرة ٨٥، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ. كما يجب أن ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- (أ) الشهرة الناشئة عن إدماج الأعمال التي يكون فيه تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ أو
- (ب) أي زيادة في حصة المنشأة المشتركة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والائتمات، والائتمات الطارئة للمنشأة المشتركة عن تكلفة إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

الشهرة المعترف بها سابقاً

٧٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بالترجى من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على الشهرة المُستَناة في إنمَاج الأعمال التي كان فيها تاريخ الإلتحاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، وعلى الشهرة الناشئة من حصّة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها بموجب تطبيق التوحيد التامسبي. وبناءً عليه، يجب على المنشأة التقييم بما يلي:

- (أ) التوقف عن إبطاء تلك الشهرة، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛
- (ب) إلغاء المبلغ المسجل للإبطاء المتراكم ذو العلاقة مع زيادة مقابلة في الشهرة، وذلك في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و
- (ج) اختبار الشهرة بالنسبة لانخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤)، وذلك من بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

٨٠ وإذا اعترفت المنشأة سابقاً بالشهرة على أنها إقطاع من حقوق الملكية، يجب عليها عدم الاعتراف بتلك الشهرة في الربح أو الضارة عندما تنصرف بكامل أو جزء من مؤسسة العمل التي ترتبط بها تلك الشهرة، أو عندما تصبح وحدة توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة منخفضة القيمة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً

٨١ إن المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ والتي تنشأ عن:

- (أ) إنمَاج أعمال كان فيه تاريخ الإلتحاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ أو
 - (ب) حصّة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التامسبي.
- يجب إلغاء الاعتراف به في بداية تلك الفترة، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً

٨٢ إن المبلغ المسجل لبند مصنف على أنه أصل غير ملموس:

- (أ) تم شراؤه في عملية إنمَاج أعمال كان فيه تاريخ الإلتحاق قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤، أو
- (ب) ينشأ عن حصّة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك يتم الحصول عليها قبل ٣١ آذار ٢٠٠٤ وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التامسبي.

يجب إعادة تصنيفه على أنه شهرة في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، إذا لم يستوف ذلك الأصل غير الملموس في ذلك التاريخ معيار قابلية التحديد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل عام ٢٠٠٤).

الاستثمارات التي تتم محاسبتها بأسلوب حقوق الملكية

٨٣ بالنسبة للاستثمارات التي تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة بتاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على المنشأة تطبيق هذا المعيار في محاسبة ما يلي:

- (أ) أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار. لذلك، لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.
- (ب) أي زيادة مشمولة في المبلغ المسجل لاستثمار حصة المنشأة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة للمنشأة المستثمر بها عن تكلفة الاستثمار. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تشمل تلك الزيادة كدخل في تحديد حصتها من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها في الفترة التي يتم فيها شراء الاستثمار.

٨٤ وبالنسبة للاستثمارات التي تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية والمشتراة قبل تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤:

- (أ) يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على أساس مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، على أية شهرة مشتراة مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار. وبناءً عليه يجب على المنشأة، من ذلك التاريخ، التوقف عن شمل إطفاء تلك الشهرة في تحديد حصة المنشأة من أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر بها.
- (ب) يتعين على المنشأة إلغاء الاعتراف بأية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لذلك الاستثمار في بداية أول فترة سنوية تبدأ في تاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

التطبيق المحدود بآثر رجعي

٨٥ يُسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار على الشهرة القائمة في أي تاريخ قبل تاريخ النفاذ الموضحة في الفقرات ٧٨-٨٤، أو الشهرة المشتراة بعد أي من تلك التواريخ، وعمايت إدماج الأصناف التي تحدث ابتداءً من أي من هذه التواريخ، فيما بشرط:

- (أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إدماج أعمال سابقة في الوقت الذي تم فيه محاسبة تلك العمليات بشكل مبدئي؛ و
- (ب) وتطبيق المنشأة أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو معدل في ٢٠٠٤) بآثر مستقبلي منذ ذلك التاريخ ذاته، والتقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير منذ ذلك التاريخ والتي تم الحصول عليها مسبقاً من قبل المنشأة بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التعديلات التي كانت هناك ضرورة لإجرائها في تاريخ سابق.

سحب البيانات الأخرى

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال" (كما صدر في ١٩٩٨).

٨٧ كما يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- (أ) التفسير رقم ٩ إندماج الأعمال - التصنيف لها كعمليات شراء بالإندماج أو توحيد المصالح؛
- (ب) التفسير رقم ٢٢ إندماج الأعمال - التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المبلغ عنها مبنئياً؛ و
- (ج) التفسير رقم ٢٨ إندماج الأعمال - "تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية.

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يُعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

تاريخ الإنماج بالثراء : التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة المشتريّة بشكل فعال على السيطرة على المنشأة المشتراة.

تاريخ الإنفاق : التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإنماج، وفي حالة المنشآت المسجلة في البورصة، هو التاريخ الذي يعلن فيه عن هذا الإتفاق للجمهور. وفي حالة عملية استيلاء عدائي، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى إتفاق أساسي بين الأطراف موضوع الإنماج هو التاريخ الذي يقبل فيه عدد كافي من ملكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتريّة أن تمارس السيطرة على المنشأة المشتراة.

مؤسسة أعمال : مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم القيام بها وإدارتها لأغراض توفير ما يلي:

(أ) عائد للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف أدنى أو منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وتنازلي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

وتتكون مؤسسة الأعمال عموماً من المعطيات، والعمليات المطبقة على تلك المعطيات، والمخرجات الناتجة التي يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. وإذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة منقولة من الأنشطة والأصول، فإنه يفترض أن تكون المجموعة المنقولة عبارة عن مؤسسة أعمال.

إنماج الأعمال : جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية.

إنماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة : إنماج الأعمال الذي يتم من خلاله السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإنماج (المسيطر عليها) من قبل نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد عملية الإنماج، وتكون تلك السيطرة غير مؤقتة.

الإنترام الطارئ : يكون للإنترام الطارئ المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإنترامات والأصول المحتملة"، أي:

(أ) إنترام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة، يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة؛ و

(ب) التزلم تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لا يتم الاعتراف به للأسباب التالية:

(١) ليس من المحتمل إقتضاء تدفق مصادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإنترام التعاقدي؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الإنترام التعاقدي بموثوقية كافية.

السيطرة : سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة أو مؤسسة الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

- تاريخ التبادل** : عندما يتم تحقيق إجماع أعمال في معاملة تبادل وحيدة، يكون تاريخ التبادل هو تاريخ الإجماع بالشراء. وعندما ينطوي إجماع الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، مثلا عندما يتحقق على مراحل من خلال عمليات متتابعة لشراء الأسهم، يكون تاريخ التبادل هو التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشتري.
- القيمة العادلة** : المبلغ الذي يتم مقابله تبادل الأصل، أو تسوية الالتزام، بين أطراف مطلعة وراعية في معاملة على أساس تجاري.
- الشهرة** : المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والاعتراف بها بشكل منفصل.
- الأصل غير الملموس** : يكون للأصل غير الملموس المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، أي أصل غير نقدي قابل للتحديد دون جوهر مادي.
- مشروع مشترك** : يكون للمشروع المشترك المعنى الموضح له في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"، أي اتفاق تعاقدى تتمتع بموجبه جهتين أو أكثر للقيام بنشاط إقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.
- حقوق الأقلية** : نسبة الربح أو الخسارة وصافي أصول شركة تابعة يمكن نسبها إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، من قبل المنشأة الأم.
- منشأة متبادلة** : منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبادلة أو منشأة تعاونية متبادلة، تقدم تكاليف متبادلة أو منافع إقتصادية أخرى بشكل مباشر وتسلمي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.
- الشركة الأم** : المنشأة التي تملك واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.
- محتمل** : مرجح الحدوث أكثر من عكسه.
- المنشأة المعدة للتقارير** : المنشأة التي يكون لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للمنشأة بغية الحصول على معلومات تكون مفيدة لهم في صنع القرارات بشأن توزيع الموارد. ويمكن أن تكون المنشأة المعدة للتقارير منشأة وحيدة أو مجموعة تتألف من الشركة الأم وكافة شركاتها التابعة.
- المنشأة التابعة** : منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشراكة ماء، تسيطر عليها منشأة أخرى (تُعرف بالشركة الأم).

الملحق ب

ملحق التطبيق

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

عمليات الإدماج بالشراء العكسية

ب١ كما أشرنا في الفقرة ٢١، فإنه في بعض عمليات إدماج الأعمال، المشار إليها عموماً بعمليات الإدماج بالشراء العكسية، تكون المنشأة المشتري هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية فيها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم شراؤها من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. ورغم أن المنشأة العامة تعتبر قانونياً على أنها المنشأة الأم، وتعتبر المنشأة الخاصة على أنها المنشأة التابعة، فإن المنشأة التابعة القانونية هي المنشأة المشتري إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأم القانونية من أجل الحصول على المنافع من انشائها.

ب٢ يتعين على المنشأة تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٣-ب١٥ عند محاسبة عملية الإدماج بالشراء العكسية.

ب٣ وتحدد محاسبة عملية الإدماج بالشراء العكسية توزيع تكلفة إدماج الأعمال كما في تاريخ الإدماج بالشراء ولا تطبق على المعاملات بعد عملية الإدماج.

تكلفة إدماج الأعمال

ب٤ عند إصدار أدوات حقوق الملكية كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، تقتضي الفقرة ٢٤ أن تشمل تكلفة الإدماج القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ التبادل. وتشير الفقرة ٢٧ إلى أنه، في غياب سعر محلي موثوق، يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة للمنشأة المشتري أو القيمة العادلة للمنشأة المشتراة، أيهما أكثر وضوحاً.

ب٥ وفي عملية الإدماج بالشراء العكسية، تعتبر تكلفة إدماج الأعمال فيها قد تم تكديدها من قبل المنشأة التابعة القانونية (أي المنشأة المشتري لأغراض محاسبية) على شكل أدوات حقوق ملكية تصدر لمالكي المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشتراة لأغراض محاسبية). وإذا تم استخدام السعر المنشور لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة القانونية لتحديد تكلفة الإدماج، يجب إجراء حساب لتحديد عدد أدوات حقوق الملكية التي كان يجب إصدارها من قبل المنشأة التابعة القانونية لتوفير نفس نسبة حصة الملكية للمنشأة المندمجة إلى مالكي المنشأة الأم القانونية كما يملكون في المنشأة المندمجة نتيجة لعملية الإدماج بالشراء العكسية. ويجب استخدام القيمة العادلة لعدد أدوات حقوق الملكية المحسوبة بتلك الطريقة كتكلفة لعملية الإدماج.

ب٦ وإذا كانت القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية للمنشأة التابعة القانونية غير واضحة تماماً، فإنه يجب استخدام إجمالي القيمة العادلة لتكلفة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمنشأة الأم القانونية قبل إدماج الأعمال كإسناد لتحديد تكلفة عملية الإدماج.

تحضير وعرض البيانات المالية الموحدة

ب٧ يجب إصدار البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية إدماج بالشراء عكسية تحت إسم المنشأة الأم القانونية، لكن يتعين وصفها في الملاحظات كتتممة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية (أي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية). ولأن هذه البيانات المالية الموحدة تمثل تمة للبيانات المالية للمنشأة التابعة القانونية:

(أ) يجب الإعتراف بالوصول والالتزامات المنشأة التابعة القانونية وقياسها في تلك البيانات المالية الموحدة بموافقتها المسجلة قبل عملية الإدماج.

(ب) يجب أن تكون الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى في تلك البيانات المالية الموحدة هي الأرباح المحتجزة وأرصدة حقوق الملكية الأخرى للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل عملية إدماج الأعمال.

(ج) يجب تحديد المبلغ المعترف به كالذات حقوق ملكية صادرة في تلك البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الإدماج المحددة كما هو مبين في الفقرات ب٤-ب٦ إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل عملية إدماج الأعمال. غير أن هيكل حقوق الملكية الظاهر في تلك البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع لذات حقوق الملكية الصادرة) يجب أن يعكس هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك لذات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة الأم القانونية لتنفيذ عملية الإدماج.

(د) يجب أن تكون المعلومات المقارنة المعروضة في تلك البيانات المالية الموحدة هي تلك الخاصة بالمنشأة التابعة القانونية.

ب٨ تتطبق محاسبة عملية الإدماج بالشراء العكسية فقط في البيانات المالية الموحدة. وبناءً على ذلك، يجب في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم القانونية، إن وجدت، محاسبة الإستثمار في المنشأة التابعة القانونية وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" عند محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

ب٩ ويجب أن تعكس البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية إدماج بالشراء عكسية القيم العادلة للأصول والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة الأم القانونية (أي المنشأة المشترية لأغراض محاسبية). وبناءً عليه، يجب توزيع تكلفة إدماج الأعمال من خلال قياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة الأم القانونية التي تنبئ معايير الإعتراف الواردة في الفقرة ٣٧ بقيمها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء. وينبغي محاسبة أية زيادة في تكلفة الإدماج عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود وفقاً للفقرات ٥١-٥٥. كما ينبغي محاسبة أية زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لتلك البنود عن تكلفة عملية الإدماج وفقاً للفقرة ٥٦.

حقوق الملكية

ب١٠ في بعض عمليات الإدماج بالشراء العكسية، لا يبذل بعض مالكو المنشأة التابعة القانونية لذات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل لذات حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية. ورغم أن المنشأة التي يحتفظ فيها لولئك المالكين بالذات حقوق ملكية (المنشأة التابعة القانونية) قد اشترت منشأة أخرى (المنشأة الأم القانونية)، إلا أنه تتم معاملة لولئك المالكين كحقوق أقلية في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية

الإنماج بالشراء العكسية. وسبب ذلك أن مالكي المنشأة التابعة القانونية الذين لم يبادلوا أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم القانونية، يملكون حصة فقط في نتائج وصافي أصول المنشأة التابعة القانونية، وليس في نتائج وصافي أصول المنشأة المنمنجة. وعلى العكس من ذلك، فإن كلفة ملكي المنشأة الأم القانونية، على الرغم من أن المنشأة الأم القانونية تعتبر هي المنشأة المشتركة، لديهم حصة في نتائج وصافي أصول المنشأة المنمنجة.

ب١١ ولأنه يتم الاعتراف بأصول وإنترامات المنشأة التابعة القانونية وقياسها في البيانات المالية الموحدة بمبالغها المسجلة قبل عملية الإنماج، ينبغي أن تعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي حقوق الأقلية في المبالغ المسجلة قبل عملية الإنماج لصافي أصول المنشأة التابعة للقانونية.

حصة السهم من الأرباح

ب١٢ وكما أشرنا في الفقرة ب٧(ج)، يمكن هيكّل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة المعدة بعد عملية الإنماج بالشراء العكسية هيكّل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ عملية إنماج الأعمال.

ب١٣ ولأغراض حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة التي حدثت فيها عملية الإنماج بالشراء العكسية:

- (أ) يعتبر عدد الأسهم العادية المتداولة من بداية تلك الفترة إلى تاريخ الإنماج بالشراء على أنه عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى مالكي المنشأة التابعة للقانونية؛ و
- (ب) يكون عدد الأسهم العادية المتداولة من تاريخ الإنماج بالشراء إلى نهاية تلك الفترة هو العدد الفعلي للأسهم العادية للمنشأة الأم القانونية المتداولة خلال تلك الفترة.

ب١٤ ويجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية المصنّف عنها لكل فترة مقارنة قبل تاريخ الإنماج بالشراء والمعروضة في البيانات المالية الموحدة بعد عملية الإنماج بالشراء العكسية، من خلال تقسيم الربح أو الخسارة للمنشأة التابعة القانونية التي يمكن أن تُنسب إلى حملة الأسهم العادية في كل فترة من تلك الفترات على عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية إلى مالكي المنشأة التابعة القانونية في عملية الإنماج بالشراء العكسية.

ب١٥ وتفترض الحسابات المبينة في الفقرتين ب١٣ وب١٤ أنه لم يكن هناك تغييرات في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية خلال الفترات المقارنة وخلال الفترة الممتدة من بداية الفترة التي حدثت فيها عملية الإنماج بالشراء العكسية وحتى تاريخ الإنماج بالشراء. ويجب تعديل حساب حصة السهم من الأرباح بشكل مناسب للأخذ في الاعتبار أثر التغيير في عدد الأسهم العادية الصادرة للمنشأة التابعة للقانونية خلال تلك الفترات.

توزيع تكلفة إنماج الأعمال

ب١٦ يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد والإنترامات والإنترامات الطارئة للمنشأة المشترية التي تلبى معيار الاعتراف ذات العلاقة بقيمتها العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء. ولغرض توزيع تكلفة إنماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية معاملة المقاييس التالية على أنها قيم عادلة:

- (أ) بالنسبة للأدوات المالية المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشتري استخدام قيم السوق الحالية.
- (ب) بالنسبة للأدوات المالية غير المتداولة في سوق نشط، يجب على المنشأة المشتري استخدام القيم المقدرة التي تأخذ بعين الاعتبار خصائص مثل نسب الأرباح إلى سعر الأسهم، وعند توزيع الأرباح، ونسب القمم المتوقعة للأدوات القليلة للمقارنة لمنشآت ذات خصائص مماثلة.
- (ج) بالنسبة للمقبوضات والعقود الانتفاعية والأصول الأخرى القابلة للتحديد، يجب على المنشأة المشتري استخدام القيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها، المحددة بأسعار الفائدة الحالية المناسبة، مطروحا منها مخصصات تكاليف عدم قابلية التحصيل والتحويل، إن لزم الأمر. غير أن الخصم غير ضروري بالنسبة للمقبوضات قصيرة الأجل والعقود الانتفاعية والأصول الأخرى القابلة للتحديد عندما لا يكون الفرق بين المبالغ الإسمية والمخصومة كبيراً.
- (د) وبالنسبة لمخزون ما يلي:
- (١) السلع والبضائع تامة الصنع، يتبعى على المنشأة المشتري استخدام أسعار البيع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف التصرف، (٢) ومخصص ربح معقول لمجهود البيع الذي قلمت به المنشأة المشتري على أساس الربح للسلع والبضائع تامة الصنع المعاملة؛
- (٢) الأعمال قيد الإنجاز، يتعين على المنشأة المشتري استخدام أسعار بيع السلع تامة الصنع مطروحا منها مجموع (١) تكاليف إتمام العمل، (٢) تكاليف التصرف، (٣) مخصص ربح معقول لمجهود إتمام العمل والبيع على أساس الربح للسلع تامة الصنع المعاملة؛ و
- (٣) بالنسبة للمواد الخام، يتعين على المنشأة المشتري استخدام تكاليف الإستهلاك الحالية.
- (هـ) بالنسبة للأراضي والمباني، يتعين على المنشأة المشتري استخدام قيم السوق.
- (و) بالنسبة للمنشآت والمعدات، يتعين على المنشأة المشتري استخدام قيم السوق، المحددة عادة من خلال التقييم. وإذا لم يكن هناك دليل قائم على أساس السوق للقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبناء المنشآت والمعدات، ونادراً ما يباع ذلك البنء، فيما عدا كونه جزء من أعمال مستمرة، قد تحتاج المنشأة المشتري إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الإستهلاك المستهلك.
- (ز) وبالنسبة للأصول غير الملموسة، يتعين على المنشأة المشتري تحديد القيمة العادلة:
- (١) بالرجوع إلى السوق النشط كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة؛ أو
- (٢) إذا لم يكن هناك سوق نشط، على أساس يعكس المبالغ التي كان يمكن أن تدفعها المنشأة المشتري مقابل الأصول في معاملة تجارية بين الأطراف المطلعة الراغبة، على أساس أفضل المعلومات المتوفرة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمزيد من الإرشاد حول تحديد القيم العادلة للأصول غير الملموسة المشتراة عمليات إنتاج (الأصول).
- (ح) بالنسبة لصافي أصول أو إلتزامات منافع الموظفين فيما يخص خطط المنافع المحددة، يتعين على المنشأة المشتري استخدام القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة مطروحا منه القيمة العادلة لأي من أصول الخطط. وعلى أية حال، يتم الإعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه أن يكون متوفراً للمنشأة المشتري على شكل مبالغ مستردة من الخططة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية.
- (ط) بالنسبة للأصول والإلتزامات الضريبية، يتعين على المنشأة المشتري استخدام مبلغ المنفعة الضريبية الناشئة من الخصائر الضريبية أو الضرائب ولجبة الدفع فيما يتعلق بالربح أو الخسارة

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، المقدرة من وجهة نظر المنشأة المنتمجة. ويتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد السماح بالآثار الضريبية الخالص بإعادة بيان الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة بقيمتها العادلة ولا يتم خصمه.

(ي) بالنسبة للصلاحيات وأوراق الدفع، والديون الطويلة الأجل، والالتزامات، والمستحقات، والمطالب الأخرى ولجنة الدفع، يتعين على المنشأة المشتريّة استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الالتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة. غير أن الخصم لا يكون ضرورياً للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبالغ الاسمية والمخصومة غير كبير.

(ك) بالنسبة للوفود المتصلة بالالتزامات والالتزامات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المشتريّة، يتعين على المنشأة المشتريّة استخدام القيم الحالية للمبالغ التي يجب دفعها في تسوية الالتزامات المحددة بأسعار فائدة حالية مناسبة.

(ل) بالنسبة للالتزامات الطارئة للمنشأة المشتريّة، يتعين على المنشأة المشتريّة استخدام المبالغ التي سوف يفرضها طرف ثالث لتولي تلك الالتزامات الطارئة. ويجب أن يعكس مثل ذلك المبلغ كلفة التوقعات بشأن التكتفات النقدية المحتملة وليس التكتف النقدي الوحيد المحتمل أو أعلى أو أدنى تكتف نقدي متوقع.

ب١٧ وتتضمن بعض الإرشادات المذكورة أعلاه أن يتم تقدير القيم العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية. وإذا لم يشير الإرشاد بشأن بند معين إلى استخدام أساليب القيمة الحالية، يمكن أن تُستخدم مثل تلك الأساليب في تقدير القيمة العادلة لذلك البند.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق على محاسبة عمليات إنماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاق في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ، وعلى محاسبة أية شهرة وأصول غير ملموسة مشتركة في عمليات إنماج الأعمال تلك. وفيما يخص كافة الجوانب الأخرى، يجب تطبيق هذه التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

لكن إذا اختارت المنشأة أن تطبق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وفقاً للفقرة ٨٥ ابتداءً من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المذكورة في الفقرات ٧٨-٨٤، يتعين عليها أيضاً تطبيق هذه التعديلات بآثر مستقبلي ابتداءً من نفس ذلك التاريخ.

• • • • •

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٤ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣

تمت الموافقة على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "برنامج الأعمال" من قبل إثني عشر عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أيدى كل من الأستاذ وايتينغتون والسيد يامادا معارضتهم لذلك. وترد آراءهم المعارضة بعد أسبوعين من الاستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارت
	هانز-جورج بيرنز
	أفتوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل لومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفري وايتينغتون
	تاتسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

الفقرات	
المقدمة	١- ٥
تعريف إندماج الأعمال	٦- ١٥
تعريف مؤسسة الأعمال	١٥- ١٠
إستبدال مصطلح "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال"	١١
تعريف مؤسسة الأعمال	١٢- ١٥
النطاق	١٦- ٢٤
إستثناءات النطاق	١٦- ٣٦
عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بتشكيل مشروع مشترك	١٧- ٢٣
عمليات إندماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة	٢٤- ٢٨
عمليات الإندماج التي تنطوي على منشآت متبادلة أو جمع منشآت منفصلة لتشكل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط	٢٩- ٣٤
البنود المشمولة في النطاق	٣٥- ٣٦
أسلوب المحاسبة	٣٧- ٥٥
عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة	٤٤- ٤٦
عمليات إندماج الأعمال التي لا تحصل فيها أي من المنشآت الدامجة على السيطرة	٤٧- ٥٣
أسباب رفض أسلوب تجميع المصالح	٥٠- ٥٣
عمليات إندماج الأعمال التي من الصعب فيها تحديد المنشأة المشترية	٥٤- ٥٥
تطبيق أسلوب الشراء	٥٦- ١٦٩
تحديد المنشأة المشترية	٥٦- ١٦٩
تحديد المنشأة المشترية في إندماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية	٥٧- ١٦٩
تحديد المنشأة المشترية عند تشكيل منشأة جديدة لتنفيذ إندماج الأعمال	١٦٩- ٢٦
تكلفة إندماج الأعمال	٢٦- ٧٣
التكاليف التي تنصب مباشرة إلى إندماج الأعمال	٧٣- ٧١
توزيع تكلفة إندماج الأعمال	٧٤- ١٥٨
الإعتراف بالأصول المشترية القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمنة	٧٤- ١٢٠
قياس الأصول القابلة للتحديد المشترية والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المكتوبة أو المضمنة	١٢١- ١٢٨
الشهرة	١٢٩- ١٤٢
زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية والإلتزاماتها والإلتزامات الطارئة عن التكلفة	١٤٢- ١٥٦
إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل	١٥٧- ١٥٨
المحاسبة المبدئية المحددة مؤقتاً	١٥٩- ١٦٩
التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية	١٦٤- ١٦٩
الإفصاح	١٧٠- ١٧٨
الأحكام الانتقالية وتاريخ النفاذ	١٧٩- ٢٠٤
التطبيق المحدود بأثر رجعي	١٨١- ١٨٤
لشهرة المعترف بها سابقاً	١٨٥- ١٨٨
لشهرة المبنية المعترف بها سابقاً	١٨٩- ١٩٥
الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً	١٩٦- ١٩٩
الإستثمارات التي تحسب عليها على أساس حقوق لـشركاء	٢٠٠- ٢٠٤
الآراء المعارضة حول معيار التقرير ٣	

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

بإستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات المجلس في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

بإستنتاج ٢ لقد حدد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال" (المعدل عام ١٩٩٨) محاسبة عمليات إندماج الأعمال. وقد بدأ المجلس عام ٢٠٠١ مشروعاً لمراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من برنامج عمله المبني، بهدف تحسين جودة محاسبة عمليات إندماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق المقاربة الدولية بشأنها. ويتكون مشروع المجلس فيما يخص عمليات إندماج الأعمال من مرحلتين. وكجزء من المرحلة الأولى، نشر المجلس في كانون الأول ٢٠٠٢ مسودة العرض ٣ "إندماج الأعمال"، بالإضافة إلى مسودة عرض حول التعديلات المقترحة ذات العلاقة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لتخفيض قيمة الأصول"، مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ٤ نيسان ٢٠٠٣. وقد تلقى المجلس ١٣٦ رسالة ملاحظات.

بإستنتاج ٣ أدت المرحلة الأولى إلى إصدار المجلس لهذا المعيار وفي الوقت نفسه إصدار النسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولم تكن نية المجلس من إعداد هذا المعيار كجزء من المرحلة الأولى للمشروع هي إعادة دراسة كافة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وبدلاً من ذلك، ركز المجلس مبدئياً على:

- (أ) أسلوب محاسبة عمليات إندماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عملية إندماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بالإلتزامات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معاملة أية زيادة في حصة المنشأة المشتربة في القيمة العادلة لصفافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إندماج الأعمال عن تكلفة الإندماج؛ و
- (هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال.

بإستنتاج ٤ وبناءاً على ذلك، تم نقل عدد من المتطلبات الواردة في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ دون إعادة دراستها من قبل المجلس. ويحدد أساس الاستنتاجات هذا تلك المتطلبات لكنه لا يناقشها بالتفصيل.

بإستنتاج ٥ تتضمن المرحلة الثانية من مشروع إندماج الأعمال دراسة ما يلي:

- (أ) المواضيع الناشئة فيما يتعلق بتطبيق أسلوب الشراء، بما في ذلك تطبيقه على:
 - (١) عمليات إندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتباعدة؛ و
 - (٢) عمليات إندماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن

عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

- (ب) محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك، بما في ذلك التطبيقات الممكنة لمحاسبة البداية.
- (ج) محاسبة عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

تعريف إدماج الأعمال

يستنتاج ٦ يعرف هذا المعيار إدماج الأعمال على أنه "جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة واحدة معدة للتقرير".

يستنتاج ٧ استنتج المجلس أن تعريف إدماج الأعمال يجب أن يكون واسع النطاق بشكل كافٍ ليشمل كافة المعاملات التي تستوفي تعريف إدماج الأعمال الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة اقتصادية واحدة، بغض النظر عن شكل المعاملة. ولدى إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار لاحقاً، أخذ المجلس بعين الاعتبار الوصف التالي المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤١ "إدماج الأعمال" الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

يحدث إدماج الأعمال عندما تشتري المنشأة صافي الأصول التي تشكل مؤسسة عمل أو تشتري حصص حقوق ملكية لمنشأة واحدة أو أكثر وتحصل على السيطرة على تلك المنشأة أو للمنشآت. (الفقرة ٩)

يستنتاج ٨ وقد أبدى المجلس قلقاً بشأن ما إذا كان الوصف المذكور أعلاه يشمل في الواقع جميع المعاملات أو الأحداث الأخرى التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً في منشأة اقتصادية واحدة. وقد نبع ذلك القلق من استعمال مصطلح "تشتري" في الوصف أعلاه، والذي يدل بأن إدماج الأعمال هو دائماً نتيجة لاكتساب المنشأة المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى، أي أن كافة عمليات إدماج الأعمال هي عبارة عن عمليات إدماج بالشراء. ولقد استنتج المجلس أنه يجب عدم إلغاء إمكانية بعض المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تحدث أو التي تتم هيكلتها والتي يتم فيها جمع المنشآت أو مؤسسات الأعمال المنفصلة معاً لتشكيل منشأة اقتصادية واحدة، لكن دون أن تكتسب إحدى المنشآت الدامجة السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. ولهذا قرر المجلس وضع تعريف عام على نطاق أوسع.

يستنتاج ٩ وبالنظر إلى رغبة المجلس في تقديم تعريف يشمل كافة المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تعتبر في جوهرها عمليات إدماج أعمال، بغض النظر عن شكلها، فقد قرر المجلس الاحتفاظ بتعريف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع إجراء تعديلات عليه. الأول كان بإزالة الإشارة في ذلك التعريف إلى الشكل الذي يؤكد معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن إدماج الأعمال يمكن أن يتخذ (أي توحيد المصالح أو الاندماج بالشراء). وكان الثاني باستبدال الإشارة إلى "المنشأة الاقتصادية" بمنشأة معدة للتقرير "لتحقيق الانسجام مع إطار إعداد وعرض البيانات المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وتنص الفقرة ٨ من الإطار على أنها معنية بالبيانات المالية للمنشآت المعدة للتقرير، وأن المنشأة المعدة للتقرير هي "منشأة لديها مستخدمين يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حول المنشأة". ويوضح أيضاً تعريف المنشأة المعدة للتقرير الوارد في هذا

المعيار أن المنشأة المعدة للتقارير يمكن أن تكون منشأة منفردة أو مجموعة تتكافى من المنشأة الأم وجميع منشأتها التابعة.

تعريف مؤسسة الأعمال

يستنتاج ١٠. يقرحت مسودة العرض ٣ تعريف إدماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد طلب العديد في رددهم على مسودة العرض ٣ مزيداً من الإرشادات حول تحديد متى تتضمن المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول عملية معينة، ومتى يجب بناءاً على ذلك محاسبة شراء المنشأة أو مجموعة من الأصول أو صافي الأصول وفقاً لهذا المعيار. ونتيجة لذلك:

(أ) تم استبدال الإشارات الواردة في مسودة العرض ٣ إلى "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال" في هذا المعيار.

(ب) تم تعريف "مؤسسة الأعمال" في هذا المعيار (الملحق أ) على النحو التالي:

مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول يتم القيام بها وإدارتها بهدف توفير:

(أ) عائدات للمستثمرين؛ أو

(ب) تكاليف متدنية أو منافع اقتصادية بشكل مباشر وتلبيس لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

تتكون مؤسسة الأعمال عادةً من مطبوعات، وعمليات تنطبق على تلك المطبوعات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد إيرادات. وإذا كانت الشهرة موجودة في مجموعة من الأنشطة والأصول المنفردة، فإنه يفترض أن تكون المجموعة المنفردة عبارة عن مؤسسة أعمال.

(ج) تم إضافة إرشادات أخرى في هذا المعيار لتوضيح أنه إذا استحوذت المنشأة على السيطرة على منشأة واحدة أو أكثر ليست بمؤسسات أعمال فإن جمع تلك المنشآت لا يعتبر إدماج أعمال. وعندما يتم شراء مجموعة من الأصول التي لا تشكل مؤسسة أعمال، يجب توزيع تكلفة مجموعة الأصول بين مختلف الأصول القليلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية.

استبدال مصطلح "العمليات" بمصطلح "مؤسسات الأعمال"

يستنتاج ١١ كما هو مشار إليه أعلاه، فقرحت مسودة العرض ٣ تعريف إدماج الأعمال على أنه "جمع المنشآت المنفصلة معاً أو عمليات المنشآت في منشأة واحدة معدة للتقارير". وقد لاحظ المجلس أن تعريف العملية المتوقعة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقعة" يشمل تعريفاً للعملية لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وعلى نحو مماثل، فإن المعيار المنبثق عن مسودة العرض ٤ "التصرف بالأصول غير المتكافئة وعرض العمليات المتوقعة" سوف يتضمن تعريفاً للعملية لضمان تطبيقه بشكل متناسق. وقد قرر المجلس أنه ينبغي إزالة أي ارتباط ممكن بين هذا المعيار وفكرة العملية المتضمنة في أي معيار حالي أو مستقبلي بشأن العمليات المتوقعة. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس استبدال الإشارات إلى مصطلح العمليات الواردة في مسودة العرض ٣ بمصطلح مؤسسات الأعمال، وأن يشمل في هذا المعيار إرشادات حول كيفية تحديد متى تشكل المنشأة أو مجموعة الأصول أو صافي الأصول مؤسسة أعمال.

تعريف مؤسسة الأعمال

إستنتاج ١٢ نظرا لهدف المجلس الكامن في السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إدماج الأعمال، اعتبر نقطة بداية له تعريف مؤسسة الأعمال والإرشادات ذات العلاقة الواردة في القضية رقم ٩٨-٣ فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي (EITF) "تحديد ما إذا كانت المعاملة غير النقدية تتضمن استلام أصول إنتاجية أو أعمال". وللأسباب المشروحة في الفقرات "إستنتاج ١٣-15"، قرر المجلس الحفاظ على تعريف لمؤسسة الأعمال يختلف عن تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي بالطرق التالية:

- (أ) لا يتطلب للتعريف الوارد في هذا المعيار أن تكون مؤسسة الأعمال منفصلة ذاتيا؛
- (ب) لا يتضمن للتعريف الوارد في هذا المعيار افتراضاً يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير التي لم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، لا يمكن اعتبارها مؤسسة أعمال؛
- (ج) يتضمن للتعريف الوارد في هذا المعيار افتراضاً يفيد بأن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال عندما تتضمن تلك المجموعة المنقولة شهرة؛ و
- (د) يمكن أيضاً تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار في تقييم ما إذا كانت مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول المنقولة لمنشأة متباعدة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٣ يجب أن تكون مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة ذاتياً لتلبية تعريف مؤسسة الأعمال الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي. وقد استنتج المجلس أن مطلباً كهذا هو ذو نطاق محدود جداً حيث أنه يستثني بعض مجموعات الأنشطة والأصول المنقولة التي تتضمن شهرة (أي المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد ولا يمكن الإعراف بها بشكل منفصل) وهي في جوهرها عبارة عن مؤسسات أعمال. على سبيل المثال، يستثني التعريف الخاص بفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي من محاسبة ١٠-١٠٠:١ الأعمال المعاملات التي تشتري فيها منشأة واحدة (المنشأة المشتريّة) مؤسسة أعمال (المنشأة المشترية) بقصد دمج المنشأة المشترية بشكل كامل في عملياتها القائمة، لكن دون ممارسة السيطرة على الأنظمة القائمة والإدارة العليا جزءاً رئيسياً من إخبارات التكلفة المتوافقة التي تسعى المنشأة المشترية لتحقيقها من خلال إدماج الأعمال. ولقد استخلص المجلس أن قرار المنشأة المشترية عدم الإبقاء على جميع الموظفين وعدم شراء الأنظمة لا يعني أن صفاتي الأصول المشترية ليست عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٤ تتضمن القضية رقم ٩٨-٣ لفريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي افتراضاً يفيد بأنه إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة في مرحلة التطوير ولم تبدأ عمليات أساسية مخطط لها، فلا يمكن اعتبار المجموعة مؤسسة أعمال. وقد لاحظ المجلس أن منشأة في مرحلة التطوير يمكن أن تحتوي عادة موارد هامة تمثل في طبيعتها الشهرة. ويمكن أن تنشأ تلك الموارد مثلاً من عقود التوظيف المبرمة مع مهندسين تطوير، أو تقنية حديثة تقارب المرحلة النهائية من التطوير، أو العمل المنجز لتطوير الأسواق والمستهلكين، أو البروتوكولات والأنظمة. واستخلص المجلس أنه في سبيل وضع بيان أكثر صفقا ينبغي محاسبة شراء مثل تلك المجموعة المنقولة كمسألة إدماج أعمال، وبالتالي الإعراف بأي شهرة كأصل منفصل بدلاً من تضمين القيمة المنسوبة إلى تلك الشهرة في المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في المجموعة المنقولة. ولهذا قرر المجلس عدم تضمين افتراضاً مماثلاً في هذا المعيار. واستخلص المجلس أيضاً أنه في سبيل وضع بيان أكثر صفقا ينبغي محاسبة أي مجموعة منقولة من الأصول تتضمن شهرة على أنها إدماج أعمال. ولهذا قرر المجلس أن

تعريف مؤسسة الأعمال يجب أن يشمل افتراضاً يفيد بأنه إذا كانت المجموعة المنقولة من الأنشطة والأصول تتضمن شهرة، يجب افتراض أن المجموعة المنقولة هي عبارة عن مؤسسة أعمال.

إستنتاج ١٥ ينص تعريف فريق عمل القضايا الناشئة الأمريكي على أنه يجب إدارة مجموعة الأصول لغرض توفير عائدات للمستثمرين*. وقد وافق المجلس على أن هذا الأمر يعيق اعتبار مجموعات الأنشطة والأصول للمنشآت المتبادلة كمؤسسات أعمال، عندما تكون تلك المجموعات، في جوهرها، عبارة عن مؤسسات أعمال. وهذا لأن المنشأة المتبادلة يرد تعريفها في هذا المعيار على أنها "منشأة غير المنشأة التي يملكها المستثمر، مثل شركة تأمين متبادلة أو منشأة تعاونية متبادلة، تقدم تكاليف متدنية أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتتمسكي لحاملي الوثيقة أو المشاركين". وقد قرر المجلس ما يلي:

- (أ) يجب أن يكون تعريف مؤسسة الأعمال قابلاً للتطبيق في تقسيم ما إذا كانت مجموعة الأنشطة والأصول لمنشأة متبادلة هي عبارة عن مؤسسة أعمال؛ و
- (ب) وبناءاً عليه، يجب تعريف مؤسسة الأعمال في هذا المعيار كمجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم أدائها وإدارتها بغرض تقديم عائدات للمستثمرين أو تكاليف متدنية أو منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وتتمسكي لحاملي الوثيقة أو المشاركين.

النطاق

استثناءات النطاق (الفقرتان ٢ و ٣)

إستنتاج ١٦ لا ينطبق هذا المعيار على:

- (أ) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.
- (ب) عمليات إدماج الأعمال المتطرفة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة.
- (ج) عمليات إدماج الأعمال التي تطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.
- (د) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الإدماج التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في موق الأسهم).

ولا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على نحو مماثل تشكيل المشاريع المشتركة أو العلاقات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. إلا أنه اشتمل ضمن نطاق تطبيقه على عمليات الإدماج التي تطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة، وعمليات الإدماج التي يتم فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية.

عمليات إدماج الأعمال المتطرفة بتشكيل مشروع مشترك

إستنتاج ١٧ رغم أن معاملة المشاركين للحصص في المشاريع المشتركة يتم التفرق إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣١ "لحصص في المشاريع المشتركة"، إلا أن المجلس لم يأخذ بعين الاعتبار المحاسبة بواسطة المشروع المشترك عند تشكيله. وتنطبق القضايا المعنية بقضايا ذات "لمس جديدة" لوسع نطاقاً ينوي المجلس أن يناقشها كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إدماج الأعمال.

إستنتاج ١٨ غير أن المجلس أخذ بعين الاعتبار، لدى إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، ما إذا كان يجب تعديل تعريف السيطرة المشتركة في معيار المحاسبة الدولي ٣١. وقد قرر المجلس دراسة هذه القضية لأنه كان قلقاً من أن قراره بإلغاء أسلوب توحيد المصالح (انظر الفقرات إستنتاج ٣٧ - إستنتاج ٥٥) سيخلق حوافز لهيكلية عمليات إنتماج الأعمال بحيث تلبى تعريف المشروع المشترك. ويتم تعريف المشروع المشترك في معيار المحاسبة الدولي ٣١ على أنه "اتفاق تعاقدى يتولى بموجبه طرفان أو أكثر نشاطاً اقتصادياً خاضعاً لسيطرة مشتركة". كما تم تعريف السيطرة المشتركة بأنها "مشاركة متفق عليها تعاقدياً للسيطرة على النشاط الاقتصادي".

إستنتاج ١٩ وقد اعتبر المجلس كنقطة بداية له التعريف التالي المقترح في ورقة مناقشة مجموعة الأربعة + ١ "G4+1" لعام ١٩٩٩ "الإبلاغ عن الحصص في المشاريع المشتركة والاتفاقات المماثلة":

تتحقق السيطرة المشتركة على منشأة ما عندما لا يملك أي طرف سلطة التحكم بقراراتها التشغيلية والاستثمارية والمالية الاستراتيجية، ولكن طرفين أو أكثر يمكنهم معا القيام بذلك، ويجب أن يوافق كل طرف مشارك في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

إستنتاج ٢٠ ولدى إعداد مسودة العرض ٣، قرر المجلس أن تعريف السيطرة المشتركة يجب أن يتوافق أكثر مع التعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١. فقرحت مسودة العرض ٣ تعديل تعريف السيطرة المشتركة على النحو التالي:

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتفق عليها تعاقدياً للسيطرة على نشاط اقتصادي قائم فقط عندما تتطلب لقرارات المالية والتشغيلية المتطفة بالنشاط الموافقة بالإجماع للأطراف المشاركة في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

إستنتاج ٢١ اقترح العديد في ردهم على مسودة العرض ٣، خلافاً للتعريف المقترح من قبل مجموعة الأربعة + ١، بأنه سينتج عن التعريف أعلاه مشروع مشترك يكون قائماً فقط إذا كانت الموافقة بالإجماع مطلوبة في جميع الجوانب، وليس فقط فيما يخص القرارات الاستراتيجية والمالية والتشغيلية. وقد أوصوا بأن يحافظ المجلس على التعريف السابق للسيطرة المشتركة الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣١، بانتظار مراجعة شاملة لذلك المعيار.

إستنتاج ٢٢ واتفق المجلس مع مخاوف المجاوبين بأن اقتضاء الموافقة بالإجماع بشأن كلفة القرارات المالية والتشغيلية سيدخل كثيراً من أنواع الاتفاقات التي تلبى تعريف المشروع المشترك. غير أن المجلس ظل قلقاً حول أن التعريف السابق للسيطرة المشتركة يمكن أن يؤدي إلى التحايل على المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب شراء عندما يتعلق إنتماج الأعمال بملكي مؤسسات أعمال متعددة (مثلاً ممارسات طبية متعددة) يوافقون على جمع أعمالهم في منشأة جديدة (يشار إليها أحياناً بالمعاملات الإنقاذية). وفي مثل هذه الظروف، يمكن لمالكي مؤسسات الأعمال الدامجة تقادي المتطلب الذي يقتضي تطبيق أسلوب الشراء من خلال الموافقة تعاقدياً على أن تقتضي كافة القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الاستراتيجية الأساسية موافقة غالبية المالكين. وقد استخلص المجلس أنه في غياب الاتفاق التعاقدي الذي يقتضي الموافقة بالإجماع على جميع القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الاستراتيجية للأطراف المشاركة في السيطرة، يجب محاسبة تلك المعاملات من خلال تطبيق أسلوب الشراء.

إستنتاج ٢٣ ونتيجة لذلك، قرر المجلس تعديل تعريف السيطرة المشتركة على النحو التالي:

السيطرة المشتركة هي المشاركة في السيطرة المتعلق عليها تطبيقها على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما تقتضي القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشتركة في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).

عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بمنشآت خاضعة لسيطرة مشتركة (الفقرات ١٠-١٣)

إستنتاج ٢٤ لأن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلى القضايا المحددة في الفقرة "إستنتاج ٣"، قرر المجلس أيضاً أن يوجّل النظر في محاسبة عمليات إدماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة لجنين المرحلة الثانية من المشروع.

إستنتاج ٢٥ استلمت لجنة التصيرات الدائمة السابقة مطالب متعددة لتوضيح أنواع المعاملات التي تدرجت ضمن الإستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بالنسبة للمعاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة. واستخلصت اللجنة أنه في غياب الإرشادات الرسمية من المحتمل أن يلقى تحديد المعاملات ضمن إستثناءات نطلق للتطبيق معاملة مختلفة أو غير مقبولة. ولهذا فقد وافقت اللجنة في كانون الأول ٢٠٠٠ على إضافة هذه القضية إلى جدول أعمالها. غير أن اللجنة لم تكمل مدلولاتها في الوقت الذي بدأ فيه المجلس المرحلة الأولى من مشروع عمليات إدماج الأعمال. وعند إعداد مسودة العرض ٣ بالإضافة إلى هذا المعيار، توصل المجلس إلى نفس وجهة نظر اللجنة ووافق على وجوب أن يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إرشادات رسمية حول هذه القضية.

إستنتاج ٢٦ ولأن هذا المعيار يتناول محاسبة عمليات إدماج الأعمال وليس معاملات أخرى، فقد استخلص المجلس أن طبيعة إستثناءات النطق من الأفضل أن يعبر عنها على أنها "عمليات إدماج أعمال تتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة" بدلاً من أنها "معاملات بين المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة".

إستنتاج ٢٧ يعرف هذا المعيار إدماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة على أنه إدماج أعمال تتم فيه السيطرة بشكل أساسي على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدالجة من قبل نفس الجهة أو الجهات قبل وبعد الإنماج، وتكون تلك السيطرة غير مؤقتة. وبالتوصل إلى هذا التعريف، والإرشادات ذات العلاقة في الفقرات ١٠-١٣، أخذ المجلس بعين الإعتبار أولاً معنى السيطرة المشتركة. وقد لاحظ المجلس أن السيطرة تم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لإنشاء أو مؤسسة أعمال للحصول على منافع من أنشطتها. ويتقضي هذا التعريف دراسة العلاقات المباشرة وغير المباشرة وهو غير مقتصر على السيطرة من قبل منشأة أخرى؛ فالسيطرة مثلاً، يمكن أن تبقى بيد فرد أو مجموعة من الأفراد تعمل بشكل جماعي بموجب اتفاقات تعاقدية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن تعريف السيطرة يعني أن السيطرة على منشأة معين يمكن أن تتحقق بغض النظر عن مدى حقوق الأقلية في تلك المنشأة. وقد لاحظ المجلس أيضاً أن المعنى العادي لكلمة "مشترك" هو تشابه يشترك فيه شوبتين أو أكثر. وبناء عليه، استخلص المجلس أن المنشآت أو مؤسسات الأعمال تكون خاضعة لسيطرة مشتركة عندما يمتلك نفس الطرف أو الأطراف سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشآت أو مؤسسات الأعمال من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. كما استخلص المجلس أيضاً أنه من أجل أن يرتبط إدماج الأعمال بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة،

ينبغي السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإدماج.

استنتاج ٢٨: لاحظ المجلس المخاوف التي عبر عنها البعض من أن عمليات إدماج الأعمال بين أطراف تعمل على أساس تجاري يمكن هيكلتها من خلال استعمال معاملات تفضيلية، بحيث تخضع المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة لسيطرة مشتركة، وذلك لفترة قصيرة مباشرة قبل الإدماج، وبهذه الطريقة، يمكن أن يصبح بالإمكان بالنسبة لعمليات الإدماج التي تتم محاسبيتها خلافاً لذلك وفقاً لهذا المعيار باستخدام أسلوب الشراء، بأن تتم محاسبيتها باستخدام أسلوب آخر. وعليه، قرر المجلس أنه من أجل إنشاء إدماج الأعمال من نطاق هذا المعيار بوصفه يتعلق بمنشآت أو مؤسسات أعمال خاضعة لسيطرة مشتركة، ينبغي السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد الإدماج، ولا يجب أن تكون تلك السيطرة مؤقتة.

عمليات الإدماج التي تتطوي على منشآت متبادلة أو جمع منشآت منفصلة لتشكل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط

استنتاج ٢٩: قرر المجلس أن يستثني من نطاق هذا المعيار عمليات إدماج الأعمال التالية:

- (أ) عمليات إدماج الأعمال التي تتطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر.
- (ب) عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع منشآت منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بواسطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وهذه تتضمن عمليات إدماج الأعمال التي يتم فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بواسطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم.

استنتاج ٣٠: لم تقترح مسودة العرض ٣ استثناء مثل تلك المعاملات من نطاق هذا المعيار، بل اقترحت بدلاً من ذلك تأجيل تطبيق هذا المعيار على محاسبة تلك المعاملات لحين إصدار المجلس إرشادات بشأن تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. وعند إعداد مسودة العرض ٣، لاحظ المجلس أن الاختلافات بين هيكل الملكية للمنشآت المتبادلة (مثل شركات التأمين المتبادلة أو المنشآت التعاونية المتبادلة) وتلك الخاصة بالمنشآت التي يملكها المستثمر تثير تعقيدات في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إدماج الأعمال التي تتطوي على منشأتين متبادلتين أو أكثر. وعلى نحو مماثل، لاحظ المجلس أن التعقيدات تبرز في تطبيق أسلوب الشراء على عمليات الإدماج المتعلقة بتشكيل منشأة معدة للتقارير بموجب عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية. وقد قرر المجلس أن يقترح في مسودة العرض ٣ أنه لحين الانتهاء من حل تلك القضايا كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إدماج الأعمال، يجب الاستمرار في محاسبة تلك المعاملات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

استنتاج ٣١: وخلال إعادة المدولات، لاحظ المجلس أن استمرار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على تلك المعاملات سوف يؤدي إلى تصنيفها إما كعمليات توحيد للمصالح أو كإدماج بالشراء. وإذا تم تصنيف مثل تلك المعاملات بأنها توحيد للمصالح، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ محاسبيتها من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وقرر المجلس أن هذا لا يتسجم مع استنتاجه الذي يفيد بأنه لا توجد أية ظروف يوفر فيها أسلوب تجميع المصالح معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء (انظر الفقرات ٥٠ - استنتاج ٣٠). كما لاحظ المجلس أيضاً أنه إذا تم تصنيف المعاملة كعملية إدماج بالشراء، فإن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ يقتضي محاسبيتها من خلال تطبيق أسلوب الشراء، لكن بنسخة مختلفة من أسلوب الشراء عن تلك الواردة في هذا المعيار. وقد اعتبر المجلس أنه قد يؤثر المشاكل وجود نسختين من أسلوب الشراء في نفس الفترة الزمنية، وخصوصاً

أنه يمكن أن تؤدي النسختين المختلفتين إلى نتائج مختلفة تماماً، على سبيل المثال، وخلافاً لهذا المعيار، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إعفاء الشهرة ويسمح بالإعتراف بخطوط إعادة الهيكلة التي لا تلي تعريف الإنترام على أنها مخصص كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال.

بإستنتاج ٣٢ ثم أخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق هذا المعيار على تلك المعاملات، مركزاً نقاشه على قضيتين من المحتمل أن تبرزان عند تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات. الأول إقتراح أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشتريّة. والثاني يتطرق بالتحديد من معاملات كهذه لا تنطوي عادة على دفع أي مقابل يمكن قياسه بسهولة. وبناءً على ذلك، تبرز الصعوبات في تقدير تكلفة إدماج الأعمال وأية شهرة مشتركة في عملية الإدماج.

بإستنتاج ٣٣ بالنسبة للقضية الأولى، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه المبين في الفقرتين بإستنتاج ٥٤- بإستنتاج ٥٥.

بإستنتاج ٣٤ وبالنسبة للقضية الثانية، قرر المجلس أنه إلى حين إعداد إرشادات حول تطبيق أسلوب الشراء على تلك المعاملات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إدماج الأعمال، يجب أن يشمل هذا المعيار تلك المعاملات ضمن نطاقه. غير أنه يجب أن يقتضي هذا المعيار معاملة إجمالي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها للطائفة، على أنها التكلفة المقررة لإدماج الأعمال. وعليه، ولحين إعداد إرشادات كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إدماج الأعمال حول تقدير القيمة العادلة للمنشأة المشتراة عندما لا يرتبط الإدماج بمقابل يمكن قياسه بسهولة، لا تنشأ شهرة في محاسبة تلك المعاملات. غير أن المجلس قرر أنه لن يكون من المناسب منح هذا الحل المؤقت في هذا المعيار قبل عرضه أولاً على الجمهور لإبداء الملاحظات حوله. وعليه واستناداً إلى رغبة المجلس في إصدار هذا المعيار قبل نهاية آذار ٢٠٠٤، قرر المجلس:

(أ) متابعة نشر هذا المعيار قبل نهاية آذار ٢٠٠٤، لكن مع إستثناء هذه المعاملات من نطاقه.

(ب) نشر مسودة عرض في نفس الوقت تقريباً مع نشر هذا المعيار، تقترح تعديلاً محدوداً على هذا المعيار يتم بموجبه شمل هذه المعاملات ضمن نطاقه، لكن مع معاملة إجمالي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها للطائفة على أنها تكلفة مقررة للإدماج.

البند المشمول في النطاق (الفقرة ٨)

بإستنتاج ٣٥ استخلص المجلس أنه بسبب أن المرحلة الأولى من المشروع تطرقت بشكل رئيسي إلى القضايا المحددة في الفقرة بإستنتاج ٣، يجب تطبيق هذا المعيار على نفس المعاملات التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ولاحظ المجلس أن تعريف إدماج الأعمال الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، وبالتالي نطاقه، قد شمل عمليات الإدماج التي تحصل فيها المنشأة على السيطرة على منشأة أخرى، والتي لا يصادف فيها تاريخ السيطرة (تاريخ الإدماج بالشراء) تاريخ شراء حصص ملكية (تاريخ التبادل). ويمكن لهذا أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تدخل منشأة مستثمر بها في ترتيبات إعادة شراء أسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجة لذلك الترتيبات، تسيطر على تغيرات المنشأة المستثمر بها.

إستنتاج ٣٦ غير أن المجلس لاحظ أن بعض الهيئات الفرعية كانت من غير الممكن أن تصدر هذا المدلول الضمني لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ووفقاً لذلك، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار صراحة بأن تلك المعاملات هي ضمن نطاقه.

أسلوب المحاسبة (الفقرة ١٤)

إستنتاج ٣٧ اقترحت مسودة العرض ٣، كما يقتضي هذا المعيار، أن تتم محاسبة جميع عمليات إدماج الأعمال المتدرجة ضمن نطاقه باستعمال أسلوب لشراء. وقد سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بأن تتم محاسبة عمليات إدماج الأعمال باستعمال أحد أسلوبين: أسلوب تجميع المصالح لعمليات إدماج الأعمال المصنفة على أنها توحيد مصالح وأسلوب لشراء لعمليات إدماج الأعمال المصنفة كمعاملات إدماج بالشراء.

إستنتاج ٣٨ ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ قد حذ بشدة من نطاق عمليات إدماج الأعمال التي يمكن محاسبتها باستخدام أسلوب تجميع المصالح، إلا أن المحللين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية أشاروا إلى أن السماح بأسلوبين لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال خضض من قابلية مقارنة البيانات المالية. وأشار آخرون إلى أن اقتضاء أكثر من أسلوب لمحاسبة المعاملات المعقدة إلى حد كبير أوجد حوافز لهيئة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصاً أن الأسلوبين يثمر عنهما نتائج مختلفة جداً. وقد حثت هذه العوامل، بالإضافة إلى منع استخدام أسلوب تجميع المصالح في إستراليا وكندا والولايات المتحدة، المجلس على دراسة ما إذا كان من المفيد تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية مع تلك الموجودة في إستراليا وأمريكا الشمالية من خلال أيضاً منع الأسلوب - نظراً لأن بعض عمليات الإدماج القليلة كان يُتهم من محاسبتها تم الإنهاء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ باستعمال أسلوب تجميع المصالح.

إستنتاج ٣٩ وبعد الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والمنقشات التي طرحت أمام المجلس، بما في ذلك دراسات حالة مأخوذة من موقف ووجهت على الصعيد العملي، استنتج المجلس أن معظم عمليات إدماج الأعمال تؤدي إلى وجود منشأة واحدة تمارس السيطرة على منشأة أخرى (أو منشآت) أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال)، وبالتالي يمكن تحديد المنشأة المشتري لمعظم عمليات إدماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروعه، إلغاء إمكانية حدوث إدماج أعمال (عدا عن الإدماج المنطبق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى (يشار إليه عادة بالإندماج الحقيقي) أو "إدماج المؤسسات المتكافئة".

إستنتاج ٤٠ ولهذا ركز المجلس لولا على الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى. وبهذا نظر المجلس في أسلوب المحاسبة الذي يجب تطبيقه على عمليات إدماج الأعمال تلك التي تتدرج ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة (أو المنشآت) الدامجة الأخرى، بافتراض وجود تلك المعاملات.

إستنتاج ٤١ وللأسباب التي نوقشت في الفقرات إستنتاج ٤٤ - ٤٦، استخلص المجلس أن أسلوب لشراء هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة (أو منشآت) أخرى أو مؤسسة أعمال (أو مؤسسات أعمال) أخرى.

إستنتاج ٤٢ وكما نوقش في الفقرات إستنتاج ٤٧ - ٤٩، استخلص المجلس أن هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من المشروع يجب أن يقتضي أيضاً تطبيق أسلوب لشراء على عمليات إدماج

الأعمال تلك المدرجة ضمن نطاقه والتي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة الدامجة الأخرى. إلا أن المجلس أقر أنه يمكن استخدام أسلوب "البداية" لمحاسبة مثل تلك العمليات لإندماج الأعمال. ويستخدم أسلوب البداية من فكرة أن منشأة جديدة تتبع نتيجة هذه العملية لإندماج الأعمال. وبناءاً عليه، ينبغي الإعتراف بالأصول والإلتزامات لكل من المنشآت الدامجة، بما في ذلك الأصول والإلتزامات غير المعترف بها سابقاً، من قبل المنشأة الجديدة بقيمتها العادلة. إلا أن المجلس لاحظ وفق المعلومات المتوفرة لديه أن أسلوب البداية لا يطبق حالياً في أي اختصاص لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال، وأن أحد الأهداف الرئيسية للمرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب أو (الأساليب) محاسبة عمليات الإندماج. وعليه، ليزم المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع إندماج الأعمال بالبحث ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البداية على بعض عمليات إندماج الأعمال. وقد لاحظ المجلس أن عمليات إندماج الأعمال التي يمكن تطبيق أسلوب البداية عليها ليس بالضرورة أن تُصنف جميعها وفق معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كتوحيد مصالح وأن تتم محاسبتها من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح. وتبعاً لذلك، فإن أسلوب تجميع المصالح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لا يمكن إستبداله ببساطة بأسلوب البداية.

إستنتاج ٤٣ ودعم الممثل في رددهم على مسودة العرض ٣ إقتراح إلغاء أسلوب تجميع المصالح وضرورة محاسبة كافة عمليات إندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء، بانتظار أن يقوم المجلس مستقبلاً في النظر فيما إذا كان أسلوب البداية يمكن تطبيقه على بعض عمليات إندماج الأعمال.

عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج ٤٤ استخلص المجلس أن أسلوب الشراء هو الأسلوب المناسب للوحيد لمحاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت المسيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى. وينظر أسلوب الشراء إلى إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة الدامجة التي تكون هي المنشأة المشترية (أي المنشأة الدامجة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى). وتشترى المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف في بياناتها المالية بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم يتم الإعتراف بها سابقاً من قبل المنشأة المشترية. ولا تؤثر طبيعة المعايير المتبادل على الإعتراف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة أو قياسها. ولأنه من المفترض أن تكون القيم المتبادلة متساوية. ولا يتأثر قياس أصول وإلتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر كذلك أية أصول أو إلتزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة المعاملة، لأنها غير مشمولة في المعاملة. وبناءاً عليه، يمثل أسلوب الشراء بصدق المعادلات الاقتصادية الأساسية لعمليات إندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى.

إستنتاج ٤٥ ويشير الإطار إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار مسائل الإدارة بشأن الموارد الموكولة إليها. ولأن أسلوب الشراء يعترف بالقيم المتبادلة في إندماج الأعمال، فإنه يوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات مفيدة أكثر لتقييم الإستثمار الذي تقوم به الإدارة والأداء لللاحق لذلك

الاستثمار. وإضافة لذلك، فإنه من خلال الإعراف بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة بقيمتها العادلة، فإن أسلوب الشراء يجمع معلومات من المعاملة الحالية بشأن التكاليف النقدية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة، وبذلك يوفر قيمة تنبؤية أكبر.

إستنتاج ٤٦: يعتبر المجلس أن تحديد القيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة في عمليات إدماج الأعمال تلك هو أمر مكلف جداً أو صعب جداً، خاصة عندما لا يتم التدول بتلك الأصول أو الإلتزامات بانتظام. واستنتج المجلس أن منافع الحصول على معلومات مالية أكثر فائدة من خلال تطبيق أسلوب الشراء تفوق تكاليف الحصول على القيم العادلة، وأن فهم المنشأة المشتري للقيم العادلة للأصول المشتراة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة هو أمر ضروري للوصول إلى قيمة تبادل مقبولة لإدماج الأعمال. ولهذا فإن أي تكاليف إضافية أو صعوبات مرتبطة بالإعراف بتلك الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة بقيمتها العادلة من المحتمل أن لا تكون ذات قيمة.

عمليات إدماج الأعمال التي لا تحصل فيها أي من المنشآت الدامجة على السيطرة

إستنتاج ٤٧: وكما هو مذكور أعلاه، قرر المجلس أنه لا يجب، في المرحلة الأولى من مشروع عمليات إدماج الأعمال، إلغاء إمكانية حدوث إدماج أصلي (عدا عن الإدماج المتعلق بتشكيل مشروع مشترك) لا تحصل فيه واحدة من المنشآت الدامجة على السيطرة على منشأة أو منشآت دامجة أخرى. ويشار إلى عمليات الإدماج هذه في بعض الأحيان بـ"عمليات الإدماج الحقيقي" أو "عمليات إدماج المؤسسات المتكافئة".

إستنتاج ٤٨: استخلص المجلس أنه حتى إذا كان يوجد "عمليات إدماج فعلي" وكان يجب محاسبتها باستعمال أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، ستكون هناك حاجة لمعايير مناسبة وواضحة وغير عضوائية لتمييز تلك المعاملات عن عمليات إدماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو (منشآت) أخرى. وقد لاحظ المجلس أن مثل هذه المعايير غير موجودة في الوقت الحالي، وأنه من المحتمل، على أساس تاريخ أسلوب تجميع المصالح، أن تستغرق وقتاً طويلاً ويكون من الصعب جداً إعدادها. وقد أشار المجلس أيضاً:

(أ) أن أحد أهدافه الرئيسية في المرحلة الأولى من المشروع هو السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن أسلوب (الأساليب) محاسبة عمليات إدماج الأعمال.

(ب) أن السماح بكثير من أسلوب محاسبة لعمليات إدماج الأعمال بخلاف لاهيكلة المعاملات لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة، وخصوصاً أن الأساليب المختلفة (أي أسلوب الشراء وأسلوب تجميع المصالح) تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة كثيراً.

(ج) أن عمليات الإدماج الحقيقي، على فرض أنها موجودة، من المحتمل أن تكون نادرة جداً.

(د) ليس بالضرورة أن يكون أسلوب تجميع المصالح هو الأسلوب المناسب لمحاسبة عمليات الإدماج الحقيقي، على فرض وجودها. ولأسباب الميينة في الفقرات: إستنتاج ٥٠ - إستنتاج ٥٣، استخلص المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، وإذا ما كان يجب محاسبة عمليات

الاندماج الحقيقي يستخدم أسلوب آخر غير أسلوب الشراء، فإن أسلوب البداية يحتمل أن يكون أكثر ملائمة من أسلوب تجميع المصالح.

إستنتاج ٤٩ وبناء على ذلك، استخلص المجلس أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للنشأ من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقتضي محاسبة كافة عمليات اندماج الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الشراء. لكن، وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج ٤٢"، إلترّم المجلس في مرحلة مستقبلية من مشروع عمليات اندماج الأعمال بكتشاف ما إذا كان من الممكن تطبيق أسلوب البداية على بعض عمليات اندماج الأعمال.

أسباب رفض أسلوب تجميع المصالح

إستنتاج ٥٠ سمح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بمحاسبة عمليات اندماج الأعمال باستخدام إحدى طريقتين: أسلوب تجميع المصالح أو أسلوب الشراء. ولم تعتبر هذه الطريقتين كبديل لنفس النموذج من اندماج الأعمال سواء في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو معايير المحاسبة العقالية في الاختصاصات الأخرى التي سمحت باستخدام الأسلوبين. وبدلاً من ذلك ينطبق كل أسلوب على نموذج محدد لاندماج الأعمال: ينطبق أسلوب الشراء على تلك العمليات التي تعتبر عمليات اندماج بالشراء (أي عمليات اندماج الأعمال التي تحصل فيها إحدى المنشآت على السيطرة على منشأة أو مؤسسة أعمال أخرى)، وينطبق أسلوب تجميع المصالح على تلك العمليات التي تعتبر عمليات "اندماج حقيقي" أو "توحيد مصالح". وقد اختلف واضعو المعايير حول المعنى الدقيق لمصطلح "الاندماج الحقيقي". غير أن مدفولات المجلس بشأن تطبيق أسلوب تجميع المصالح على عمليات الاندماج الحقيقي ركزت على عمليات الاندماج التي لا تحصل فيها إحدى المنشآت الدامجة على السيطرة على المنشأة أو المنشآت الدامجة الأخرى. واستخلص المجلس أيضاً أن أسلوب تجميع المصالح يجب ألا يتم تطبيقه على تلك المعاملات لأنه لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء.

إستنتاج ٥١ لقد كان يستخدم أسلوب تجميع المصالح مقتصرًا على عمليات اندماج الأعمال التي كانت فيها حقوق الملكية هي المقابل السائد. وتم تحويل الأصول والالتزامات للمنشآت الدامجة بقيمتها الدفترية ما قبل الاندماج، ولم يتم الاعتراف بأي أصول أو إلتزامات إضافية نتيجة الاندماج. واعتبر المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو مناسب لعمليات الاندماج الحقيقي، لأنه في مثل تلك المعاملات، تكون حصص الملكية مستمرة تماماً أو إلى حد كبير، ولا يتم استثمار حقوق ملكية جديدة كما لا يتم توزيع لية أصول، وتكون حصص الملكية لما بعد الاندماج متناسبة مع تلك التي تسبق الاندماج، والهدف هو توحيد الإستراتيجيات التجارية. رفض المجلس تلك الحجج، مشيراً إلى أنه بالرغم مما ينتج عن الاندماج الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية من استمرار لخصص الملكية، إلا أن تلك الحصص تتغير نتيجة الاندماج. ويكون لدى مالكي المنشآت الدامجة، نتيجة عملية الاندماج، حصة متبقية في صفحي أصول المنشأة المندمجة. وتتحقق المعلومات التي تتوفر من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح في عكس هذا الأمر وتفتقد بالتالي ملائمتها. ولأنه يتم الاعتراف بأصول وإلتزامات جميع المنشآت الدامجة بقيمتها الدفترية ما قبل الاندماج وليس بقيمتها العادلة في تاريخ اندماج الأعمال، فإن مستخذي البيانات المالية للمنشأة المندمجة لن يتمكنوا من تقدير طبيعة وتوقيت ونطاق التغيرات النقدية المستقبلية التي ستنشأ عن المنشأة المندمجة نتيجة عملية

إندماج الأعمال بدرجة من المعقولة. وعلاوة على ذلك، لا يوافق المجلس على وجوب أن تحدد طبيعة المقابل المقدم (حصص حقوق الملكية في حالة عمليات الإندماج الحقيقي) كيفية الإعتراف بالوصول وإلتزامات المنشآت الدامجة.

إستنتاج ٥٢ واعتبر المجلس أيضا أن التأكيد بأن أسلوب تجميع المصالح يعكس بشكل صحيح عمليات الإندماج الحقيقي بإعتبارها معاملة بين مالكي المنشآت الدامجة وليس بين المنشآت الدامجة. وقد رفض المجلس هذا التأكيد مشيرا إلى أن عمليات إندماج الأعمال تبدأ بمعاملة بين المنشآت نفسها وتحث نتيجة لها. إن المنشآت، وليس ملاكها، هي التي تشارك في المفاوضات اللازمة لتنفيذ إندماج الأعمال، رغم أنه من الواضح أنه يجب على المالكين في النهاية المشاركة في المعاملة والمصادقة عليها.

إستنتاج ٥٣ يشير الإطار إلى أن أحد أهداف البيانات المالية هو إظهار مساهمة الإدارة عن الموارد الموكولة إليها. وقد لاحظ المجلس أن أسلوب تجميع المصالح هو إستثناء من المبدأ العام الذي يفيد بمحاسبة معاملات التبادل بالقيم العادلة للبند المتبادلة. ولأنه يتجاهل القيم المتبادلة في إندماج الأعمال، فإن المعلومات المتوفرة من خلال تطبيق أسلوب تجميع المصالح لا تحمل الإدارة مسؤولية الإستثمار وأداءه اللاحق.

عمليات إندماج الأعمال التي من الصعب فيها تحديد المنشأة المشتريّة

إستنتاج ٥٤ لاحظ المجلس أنه في بعض عمليات إندماج الأعمال، يمكن لعوامل قانونية محلية أو ضريبية أو اقتصادية أن تزيد من صعوبة تحديد المنشأة المشتريّة. ويمكن أن يحدث هذا مثلاً، عندما تتضمن منشآت من نفس الحجم أو رأس المال معا من خلال عمليات إعادة الهيكلة الصناعية، مع الحفاظ على الإدارات والموظفين الحاليين ونمذجهم. كما درس المجلس المناقشات حول ما إذا كان من الممكن أن تعيق تلك العوامل تحديد المنشأة المشتريّة في إندماج الأعمال، وإن كان الأمر كذلك، ما إذا كان يجب أن يُسمح بإستخدام أسلوب تجميع المصالح في مثل هذه الظروف. ودرس المجلس أيضا ما إذا كان تطبيق أسلوب الشراء على عمليات إندماج الأعمال التي يكون فيها من الصعب تحديد المنشأة المشتريّة يمكن أن ينتج عنه إختيار عشوائي للمنشأة المشتريّة، وبالتالي يضعف من قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية. وكجزء من مدولاته، درس المجلس حالات عملية مرتبطة بمواقف معينة في هذا الخصوص.

إستنتاج ٥٥ وفي حين أقر المجلس أنه قد يكون من الصعب تحديد المنشأة المشتريّة في بعض الحالات النادرة، إلا أنه لم يوافق على وجوب السماح بوجود إستثناءات من تطبيق أسلوب الشراء. وإستنتج المجلس أن أسلوب تجميع المصالح لا يوفر بأي حال من الأحوال معلومات أفضل من تلك التي يوفرها أسلوب الشراء، حتى لو كان تحديد المنشأة المشتريّة يمثل مشكلة.

تطبيق أسلوب الشراء

تحديد المنشأة المشتريّة (الفقرات ١٧-٢٣)

٥٦ استنتاج كما هو مقترح في مسودة العرض ٣، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ الذي يفيد، في إدماج الأعمال الذي تتم محاسبته باستخدام أسلوب الشراء، أن المنشأة المشتريّة هي المنشأة الدامجة التي تسيطر على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الدامجة الأخرى. وعقد إعداد مسودة العرض ٣ وإعداد هذا المعيار، لاحظ المجلس أن استعمال مفهوم السيطرة كأساس لتحديد المنشأة المشتريّة ينسجم مع استخدام مفهوم السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" لتحديد نطاق المنشأة المعدة للتقارير وتوفير قاعدة لتأسيس علاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة. كما ينقل هذا المعيار أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول السيطرة وتحديد المنشأة المشتريّة.

تحديد المنشأة المشتريّة في إدماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال تبادل حصص حقوق الملكية (الفقرة ٢١)

٥٧ استنتاج قرر المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار عدم تبني الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، والتي توفر إرشادات حول تحديد أي من المنشآت الدامجة هي المنشأة المشتريّة عندما تحصل إحداها (مثلاً المنشأة أ) على ملكية لأوت حقوق الملكية للمنشأة الأخرى (المنشأة ب) لكنها تصدر، كجزء من معاملة التبادل، عدداً كافياً من أوت حقوق الملكية ذات حقوق التصويت كمقابل شراء للسيطرة على المنشأة المنتمجة لنقلها إلى مالكي المنشأة ب. ووصف معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هذا الوضع على أنه عملية إدماج بالشراء عكسي واقتضى معاملة المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المنتمجة على أنها المنشأة المشتريّة. وقد لاحظ المجلس أن منهجا كهذا لتحديد المنشأة المشتريّة يفترض أنه بالنسبة لأي عملية إدماج أصال يتم تنفيذها من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، تكون المنشأة التي يسيطر مالكوها على المنشأة المنتمجة هي دائماً المنشأة التي لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد لاحظ المجلس أن الحال ليس دائماً كذلك وأن نقل مثل هذا الافتراض إلى هذا المعيار سوف يلغي فعلياً مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتريّة.

٥٨ استنتاج لاحظ المجلس أن مفهوم السيطرة يركز على العلاقة بين منشأتين، وبالتحديد ما إذا كان لدى إحداها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولذلك يستخلص المجلس أنه من الجوهري في تحديد المنشأة المشتريّة في إدماج الأعمال هو دراسة العلاقة بين المنشآت الدامجة لتحديد أي منها يكون لديها، نتيجة الإدماج، سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. واستخلص المجلس أنه يجب أن تكون الحالة كذلك بغض النظر عن مقابل الشراء.

٥٩ استنتاج لاحظ المجلس أيضاً إمكانية وجود بعض الحالات تكون فيها المنشأة المشتريّة هي المنشأة التي تسم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن حدوث هذا مثلاً عندما ترتب منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر من خلال تبادل حصص حقوق الملكية كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة، وكجزء من الاتفاق، يستقل متراء المنشأة العامة ويتم إستبدالهم بمدراء تعينهم المنشأة الخاصة ومالكوها السابقون. وقد

لاحظ المجلس أنه في مثل هذه الظروف، تكون لدى المنشأة الخاصة (أي المنشأة التابعة للقانونية) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المنتمجة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولهذا فإن معاملة المنشأة التابعة لقانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف ينسجم مع تطبيق مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة.

٦٠. وبنتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار على ضرورة تحديد المنشأة المشتركة في إنماج الأعمال الذي يتم تنفيذه من خلال إصدار حصص حقوق الملكية على أساس دراسة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، بما في ذلك، وليس تحديداً، حصص الملكية الخاصة بمالكي المنشآت الدامجة لتحديد أي من هذه المنشآت لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وقد دعم عموماً مجابرو مسودة العرض ٣ هذا الاستنتاج.

٦١. كما درس المجلس أيضاً التأكيد بأن معاملة المنشأة التابعة للقانونية كمنشأة مشترية في الظروف المبينة في الفقرة "٥٩"، رغم إنسجامه مع مفهوم السيطرة، يؤدي إلى نتيجة محاسبية مفادها:

(أ) أنها صعبة الفهم للمستخدمين؛ و

(ب) توفر معلومات أقل ملائمة مما ستكون عليه الحال لو تمت معاملة المنشأة الأم القانونية (أي المنشأة التي تقدم المقابل) كمنشأة مشترية.

وقد استخلص المجلس أن معاملة المنشأة الأم القانونية كمنشأة مشترية في مثل هذه الظروف تسولي أهمية لشكل المعاملة أكثر من جوهرها، وتوفر بالتالي معلومات أقل إفادة مما قد تكون عند استعمال مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة. ولهذا استخلص المجلس أن هذا المعيار يجب أن لا يشمل أي اعتماد عن مفهوم السيطرة لتحديد المنشأة المشتركة.

تحديد المنشأة المشتركة عند تشكيل منشأة جديدة لتنفيذ إنماج الأعمال (الفرقتان ٢٢ و ٢٣)

٦٢. اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه عند تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إنماج الأعمال، يجب تحديد واحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج على أنها المنشأة المشتركة على أساس الأدلة المتوفرة. وعند اتخاذ القرار بتضمين هذا المتطلب في هذا المعيار، حدد المجلس منهجين في أسلوب الشراء تم تطبيقهما في إختصاصات مختلفة. حيث ينظر المنهج الأول إلى عمليات إنماج الأعمال من منظور إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، أي أن المنشأة المشتركة يجب أن تكون إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، وبالتالي لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إنماج الأعمال. في حين ينظر المنهج الثاني إلى عمليات إنماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة، التي يمكن أن تكون منشأة تشكلت حديثاً، التي تقدم المقابل، أي أن المنشأة المشتركة يجب أن تكون هي المنشأة التي تقدم المقابل. وقد لاحظ المجلس أنه في حين فسرت بعض الإختصاصات معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي تحديد المنشأة المشتركة كواحدة من المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الإنماج، فسرت إختصاصات أخرى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ على أنه يقتضي من المنشأة، التي يمكن أن تكون قد تشكلت حديثاً، والتي تقدم مقابل الشراء أن تتم معاملتها كمنشأة مشترية.

٦٣. لاحظ المجلس أنه إذا تشكلت منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ إنماج الأعمال بين مثلاً منشأتين أخريين، فإن النظر إلى إنماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة التي تقدم المقابل سوف

ينتج عنه تطبيق المنشأة التي تم تشكيلها حديثاً لأسلوب الشراء على كل من المنشأتين الدامجتين الآخرين. وهذا سينتج عنه في الحقيقة إنماج أعمال تتم محاسبته باستخدام أسلوب البدئية. ولاحظ المجلس أن هذا من المحتمل أن يوفر لمستخدمي البيانات المالية معلومات أكثر ملاءمة مما يوفره المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقاً كمنشأة مشترية.

إستنتاج ٦٤ لاحظ المجلس أيضاً أن بعض القضايا التي تنشأ بموجب المنهج الذي يجب فيه معاملة إحدى المنشآت الدامجة القائمة مسبقاً كمنشأة مشترية لا تنشأ إذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية. على سبيل المثال، إن معاملة واحدة من عدة منشآت دامجة كمنشأة مشترية عند جمع تلك المنشآت المنفصلة معاً لتشكيل مجموعة موحدة جديدة يمكن أن تقتضي اختيار إحدى تلك المنشآت القائمة مسبقاً بشكل عضوي كمنشأة مشترية. ووفق المجلس على أن فائدة هذه المعلومات المقدمة في هذه الظروف هي موضع شك. فإذا تمت معاملة المنشأة التي تقدم مقابل الشراء كمنشأة مشترية، تعتبر تلك المنشأة وكلها مستحوذت السيطرة على كل من المنشآت القائمة مسبقاً وتطبق بالتالي أسلوب الشراء على كل من المنشآت الدامجة.

إستنتاج ٦٥ كما درس المجلس أيضاً التأكيد بأن معاملة منشأة، تشكلت حديثاً لإصدار أدوات حقوق ملكية لتفويض إنتاج الأصول، على أنها منشأة مشترية تولى أهمية أكبر لشكل المعاملة عن جوهرها، لأن المنشأة الجديدة يمكن أن لا يكون لها أي جوهر اقتصادي. وغالباً ما يرتبط تشكيل مثل هذه المنشآت باعتبارات قانونية أو ضريبية أو تجارية أخرى لا تؤثر على تحديد المنشأة المشتركة. على سبيل المثال، إن الاندماج بين منشأتين الذي تتم هيكلته بحيث توجه إحدى المنشأتين تشكيل المنشأة الجديدة لإصدار أدوات حقوق الملكية إلى مالكي كلا المنشأتين الدامجتين لا يختلف في جوهره عن المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشأتين الدامجتين بشكل مباشر الأخرى. ولهذا يجب محاسبة المعاملة بنفس الطريقة التي تتم فيها محاسبة المعاملة التي تشتري فيها واحدة من المنشآت الدامجة بشكل مباشر الأخرى. ونقش أولئك الذين يدعمون هذا المنهج أن القيام بغير ذلك سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول الاندماج، لأن قابلية المقارنة والموثوقية (اللتين يعتمدان على مفاهيم محاسبة جوهر المعاملات وصدق البيان، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة) ينخفض مستواههما.

إستنتاج ٦٦ عند إعداد مودود العرض ٣ ووضع هذا المعيار، استنتج المجلس أن مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة يتم تزويدهم بمعلومات أكثر فائدة عن إنماج الأعمال عندما تمثل تلك المعلومات بصدق المعاملة التي تصد تمثيلها. ولهذا استخلص المجلس أنه يجب أن يتبنى هذا المعيار المنهج الذي يُنظر فيه إلى إنماج الأعمال من وجهة نظر إحدى المنشآت الدامجة التي كانت قائمة قبل الاندماج. وبعبارة أخرى، يجب أن تكون المنشأة المشتركة هي إحدى المنشأتين الدامجتين التي كانتا قائمتين قبل الاندماج، وبناءاً عليه لا يمكن أن تكون منشأة جديدة تشكلت لإصدار أدوات ملكية لتفويض الاندماج.

تكلفة إدماج الأصول (الفقرات ٢٤-٣٥)

٦٧ يستنتاج وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، نقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، ويدون إعادة نظر، المبدأ الذي يفيد بوجود قياس تكلفة إدماج الأصول من قبل المنشأة المشتري على أنها إجمالي: القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة أو الإلتزامات المستحقة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة المشتري، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، بالإضافة إلى أية تكاليف تشب مباشرة إلى إدماج الأصول. كما يشمل هذا المعيار أيضاً، دون إعادة نظر ما يلي:

(أ) متطلبات التفسير رقم ٢٨ "إدماج الأصول- تاريخ التبادل" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية" بشأن التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء، وتعديل واحد (انظر الفقرة "يستنتاج ٦٩") قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إدماج الأصول؛

(ب) المتطلب السابق للورد في الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المتعلق بمعاملة تكلفة إدماج الأصول عند تسجيل تسوية كل تلك التكلفة أو أي جزء منها؛ و

(ج) المتطلبات السابقة الواردة في الفقرات ٦٥-٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول التعديلات على تكلفة إدماج الأصول.

ويعيد المجلس النظر في هذه المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية لمشروعه.

٦٨ يستنتاج قدم أساس الاستنتاجات حول التفسير رقم ٢٨ معلومات حول كيفية توصيل لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لإجماعها على القضايا في (أ) أعلاه (أي التمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء، وقياس القيم العادلة لأدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة الإدماج). وينص أساس الاستنتاجات على ما يلي:

...بعد تحقيق عملية الإدماج بالشراء على مراحل، يكون التمييز بين تاريخ الإدماج بالشراء وتاريخ معاملة التبادل مهماً. وعندما تتحقق عملية الإدماج بالشراء في معاملة تبادل ولحده، لا يكون هناك تمييز بين تاريخ التبادل وتاريخ الإدماج بالشراء. وتشير الفقرة الفرعية (١٠٠) من الإطار إلى أنه عندما يتم تسجيل الأصول بتكلفتها التاريخية، يتم تسجيل الأصول بالقيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لشراءها في تاريخ الإدماج بالشراء. وبناءً على ذلك، عندما يتم شراء مؤسسة أصول في معاملة تبادل ولحده (أي ليس على مراحل)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم عند نقل السيطرة....على صافي أصول وعمليات المنشأة المشتراة إلى المنشأة المشتري بفاعلية. وعند شراء مؤسسة أصول على مراحل (أي عمليات متتالية لشراء الأسهم)، يتم تحديد القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم في كل مرحلة عندما يتم الاعتراف بكل استثمار على حدة في البيانات المالية للمنشأة المشتري.

...ويتم قياس الأوراق المالية المتداولة التي تصدرها المنشأة المشتري بقيمتها العادلة، وهو السعر السوقي لها في تاريخ معاملة التبادل، بشرط أن التقلبات غير الملائمة أو محدودة السوق لا تجعل من سعر السوق مؤشراً غير موثوق. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس الاستثمار في أداة حقوق الملكية بقيمتها العادلة، ما عدا في ظروف محددة. ولحقوق الملكية قيمة عادلة واحدة فقط في السوق. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى أن وجود عروض أسعار مطقة في سوق نشط يكون عادة أفضل دليل على القيمة العادلة. وبناءً على ذلك، لا تؤخذ بعين الاعتبار تقديرات علاوات المجموعات الكبيرة، وخصومات المجموعات الصغيرة، من أدوات حقوق الملكية الصادرة مقارنة مع تلك المتداولة في معاملات محددة. وعندما يتم تحديد سعر معن لأداة حقوق ملكية مسعرة في تاريخ التبادل كمؤشر غير موثوق على قيمته العادلة، من غير المحتمل أن تتوفر المعلومات اللازمة لتقدير أثر التقلبات غير الملائمة

أو ضيق نطاق السوق بموثوقية في تلك التاريخ بسبب عدة عوامل تؤثر على الأسعار. وتبعا لذلك، تتم دراسة الأداة الأخرى وأساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة فقط في ظروف نادرة عندما يكون من الممكن إثبات أن السعر المعطى هو مؤشر غير موثوق وأن الأداة وأساليب التقييم الأخرى توفر تقديرا أكثر موثوقية للتكلفة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ التبادل.

إستنتاج ٦٩ نص التفسير رقم ٢٨ أن السعر المعطى لأداة حقوق ملكية صادرة كجزء من تكلفة إدماج الأعمال هو مؤشر غير موثوق على القيمة العادلة فقط عندما يكون قد تأثر بتقلبات الأسعار غير المناسبة أو ضيق نطاق السوق، ويرى المجلس أن الطرف الوحيد الذي يكون فيه السعر المعطى لأداة حقوق الملكية هو مؤشر غير موثوق على قيمته العادلة هو عندما يتأثر السعر المعطى بمحدودية السوق. ولهذا قرر المجلس تحديده متطلبات التفسير رقم ٢٨ المشمولة في هذا المعيار وفقا لذلك.

إستنتاج ٧٠ وكما هو مقترح في مسودة العرض ٣، يتضمن هذا المعيار إرشادات إضافية توضح أنه لا يمكن تضمين الخصائص المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأصل كجزء من تكلفة إدماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تلك الخصائص المستقبلية أو التكاليف الأخرى لا تبني تعريف الإنترلم وهي بالتالي ليست إلتزامات تتكبدتها المنشأة المشتريه مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وليست إلتزامات للمنشأة المشتراة مضمونة من قبل المنشأة المشتريه. ومن وجهة نظر المجلس، كان لا يجب تضمين الخصائص المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأعمال كجزء من تكلفة الإدماج بالشراء وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكن المجلس أشار إلى أن هذا لم يذكر صراحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وينص هذا المعيار صراحة أن هذه هي الحالة لضمان معاملة الخصائص المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة إدماج الأعمال بشكل منسجم من قبل جميع المنشآت.

التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال (الفقرات ٢٩-٣١)

إستنتاج ٧١ أشارت لفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إلى أن التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية إدماج بالشراء تشمل تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، والأتعاب المهنية التي تُدفع إلى المحاسبين والمستشارين القانونيين ومسؤولي التقييم والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الإدماج بالشراء. وقد لاحظ المجلس أن معاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال غير منسجمة مع معاملة تلك التكاليف الواردة في إختصاصات شركائه من الهيئات الواضحة للمعايير. كما أنها أيضا غير منسجمة مع الإستنتاج الذي توصلت إليه مجموعة الأربعة + ١ من واضعي المعايير في اجتماعهم الذي عُقد في آب عام ١٩٩٨، وبالتحديد أن تكاليف المعاملة الناشئة عن إصدار أدوات حقوق الملكية هي جزء أساسي من معاملة إصدار حقوق الملكية ويجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية. ولاحظ المجلس أن إعتبار تكاليف المعاملة كتخفيض لعائدات أدوات حقوق الملكية الصادرة ينسجم مع معاملة تلك التكاليف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية": الإفصاح والعرض في الظروف التي تطوحي على إصدار أدوات حقوق ملكية لغرض غير تنفيذ إدماج الأعمال.

إستنتاج ٧٢ ولهذا، استنتج المجلس أنه لا يجب أن يبتنى هذا المعيار المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للخص بمعاملة تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية كتكاليف منسوبة مباشرة إلى إدماج الأعمال.

إستنتاج ٧٣ كجزء من المرحلة الأولى للمشروع، درس المجلس القضايا التي أثارها الهيئات الفرعية كجزء من مشروع التصنيفات المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢. وكانت إحدى القضايا المطروحة هي ما إذا كانت تكاليف ترتيب الإلتزامات المالية لغرض تمويل الإندماج بالشراء هي تكاليف منسوبة مباشرة إلى الإندماج بالشراء وبالتالي هي جزء من تكاليف الإندماج بالشراء. واستخلص المجلس، بالإسجام مع إستنتاجاته حول تكاليف تسجيل وإصدار أدوات حقوق الملكية، أن تكاليف ترتيب وإصدار الإلتزامات المالية هي جزء لا يتجزأ من الإلتزام، ويجب تضمينها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقييم" في التقييم المبني للإلتزام وليس كجزء من التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى إدماج الأعمال.

توزيع تكلفة إدماج الأعمال (الفقرات ٣٦-٦٠)

الإعتراف بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المضمونة (الفقرات ٣٦-٥٠)

إستنتاج ٧٤ باستثناء الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة، يتبنى هذا المعيار المبدأ للعلم السابق في الفقرات ١٩ و ٢٦-٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ويقضي ذلك المبدأ من المنشأة المشتري الاعتراف بشكل منفصل بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها، من تاريخ الإندماج بالشراء، في ذلك التاريخ الذي يمكن قياسها به بموثوقية والتي من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة المشتري لية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة، لو تتدفق منها موارد تمثل منافع اقتصادية. ويتبنى هذا المعيار أيضا:

- (أ) للمتطلب السابق في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ليشمل بيان دخل المنشأة المشتري أرباح وخسائر المنشأة المشتراة من تاريخ الإندماج بالشراء؛
- (ب) الإرشادات السابقة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن تحديد تاريخ الإندماج بالشراء؛ و
- (ج) المنع الذي ورد سابقا في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال بمخصصات الخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الإندماج.

إستنتاج ٧٥ إلا أن هذا المعيار يغير من المتطلبات الواردة سابقا في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الإعتراف بشكل منفصل بالبنود القالية كجزء من توزيع تكلفة الإندماج:

- (أ) مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛ و
- (ب) الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

ويوضح هذا المعيار أيضا معايير الإعتراف بشكل منفصل بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإندماج، ويشمل إرشادات حول معاملة الدفعات التي يجب على المنشأة تعاقبا تسديدها إذا تم شرائها في عملية إدماج أعمال.

مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة

إستنتاج ٧٦ احتوى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ استثناء وحيدا من المبدأ العام الذي ينص أنه يجب على المنشأة المشتري الاعتراف بشكل منفصل، من تاريخ الإندماج بالشراء، فقط بتلك الإلتزامات للمنشأة المشتراة التي كانت قائمة في تاريخ الإندماج بالشراء وتلبية معايير الإعتراف. ويرتبط الاستثناء بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي لم تكن الإلتزامات خاصة بها في تاريخ

الإنماج بالشراء. وتقضي الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من المنشأة المشتري الاعتراف، كجزء من توزيع تكلفة الإنماج، بمخصص إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة (مخصص إعادة هيكلة) الذي لم يكن عبارة عن إلزام للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء، بشرط أن تكون المنشأة المشتري قد استوفت المعايير التالية:

(أ) تكون قد أعدت في تاريخ الإنماج بالشراء أو قبله الخصائص الرئيسية لخطة معينة تطوي على إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة، والمرتبطة بما يلي:

(١) تعويض موظفي المنشأة المشتراة عن إنهاء خدماتهم؛

(٢) إغلاق مرافق المنشأة المشتراة؛

(٣) إزالة خطوط إنتاج المنشأة المشتراة؛ أو

(٤) إنهاء عقود المنشأة المشتراة التي أصبحت مثقلة بالالتزامات لأن المنشأة المشتري قد بلغت الطرف الآخر قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء أنه تم إنهاء العقد؛

(ب) أثارت توقعات صحيحة لدى أولئك المتأثرين بالخطة أنه سيتم تنفيذ الخطة من خلال الإعلان عن خصائص الخطة الرئيسية قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء؛ و

(ج) بحلول أقل من ثلاثة شهور من تاريخ الإنماج بالشراء وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية السنوية، وضعت تلك الخصائص الرئيسية في خطة رسمية تفصيلية.

يستنتاج ٧٧ ترد المعايير العامة لتحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة". وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أن الالتزام التعاقدى البناء لإعادة الهيكلة (وبالتالي الالتزام) ينشأ فقط عندما تعد المنشأة خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإلا أن تأثير توقعات صحيحة لدى أولئك المتأثرين أنها سوف تقوم بإعادة الهيكلة من خلال إعلان تفاصيل الخطة على نطاق عام أو أن تبدأ بتنفيذ الخطة. وينبغي الاعتراف بهذا الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يكون من المحتمل أن يقتضي الأمر تحفظاً صافياً من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزامات، ويكون من الممكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام التعاقدى.

يستنتاج ٧٨ لاحظ المجلس أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الذي يقتضي من المنشأة المشتري الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلزاماً للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء بشرط تحقيق معايير معينة يؤدي إلى محاسبة مختلفة، على أساس ما إذا نشأت خطة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بالإنماج الأعمال أو في غايته. وقد وافق المجلس أنه لا يجب، كجزء من مشروع عمليات إنماج الأعمال، أن يعيد النظر في المتطلبات العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشأن تحديد مخصصات إعادة الهيكلة والإعتراف بها، لكنه يجب أن يقرر ما إذا يجب تبني الاختلافات المحاسبية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الناشئ عن المرحلة الأولى من ذلك المشروع.

يستنتاج ٧٩ وعند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، تطرق المجلس إلى وجهة النظر التي مفادها أن مخصص إعادة الهيكلة الذي لم يكن إلزاماً للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء يجب الاعتراف به رغم ذلك من قبل المنشأة المشتري كجزء من توزيع تكلفة الإنماج إذا تم إبلاغ قرور إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة قبل أو في تاريخ الإنماج بالشراء لأولئك الذين من المحتمل

أن يتأثروا به، ويتم إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة خلال فترة محدودة بعد تاريخ الإنعماج بالشراء. ونقش من دعم هذا الرأي، بمن فيهم بعض مجلوبي مسودة العرض ٣، ما يلي:

(أ) أن التكلفة المقدرة لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كانت ستؤثر على السعر المدفوع من المنشأة المشتراة إلى المنشأة المشتراة وبالتالي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس الشهره؛ و

(ب) تلزم المنشأة المشتراة بتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة نتيجة اندماج الأعمال؛ وبعبارة أخرى، إنعماج الأعمال هو الحدث الماضي الذي يؤدي إلى نشوء الالتزام الحالي لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة.

استنتاج ٨٠. وقد رفض المجلس هذه المنقشات مشيراً إلى أن السعر المدفوع من المنشأة المشتراة سيتأثر أيضاً بالخصائص المستقبلية والتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" التي ترتبط بمسير العمل المستقبلي، كتكاليف الاستثمار في أنظمة جديدة. ولا يتم الاعتراف بمثل هذه التكاليف على أنها التزامات كجزء من توزيع تكلفة إنعماج الأعمال لأنها لا تمثل التزامات أو التزامات طارئة للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنعماج بالشراء، مع أن التناقضات الصادرة المستقبلية المتوقعة يمكن أن تؤثر على قيمة الأصول الحالية المعترف بها. وقد وافق المجلس أيضاً أنه من غير الملائم القول أنه عندما يؤدي إنعماج الأعمال إلى نشوء تكاليف إعادة هيكلة "لا يمكن تجنبها"، يكون الإنعماج هو حدث سابق يؤدي إلى نشوء الالتزام الحالي، بل يتعين منع الاعتراف بالالتزام معين للتكاليف الأخرى "التي لا يمكن تجنبها" والتي سيتم تكبدها نتيجة الإنعماج كجزء من توزيع التكلفة.

استنتاج ٨١. وقد أشار المجلس أيضاً إلى التأكيد بأن الشرط اللازم لوجود التزام تعاقدي لإعادة الهيكلة هو خلق توقع صحيح لدى المتأثرين بأنه سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بالتنفيذ أو من خلال إعلان محدد بشكل كاف. ونتيجة لذلك، يناقش البعض أن تلبية المعايير السابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ هو أمر كافٍ لتأسيس وجود التزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة، في تاريخ الإنعماج بالشراء. وعلى أساس الإطار، لا يوجد التزام لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة في تاريخ الإنعماج بالشراء ما لم يكن يوجد في ذلك التاريخ التزام حالي (قانوني) لتكاليف إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة الناشئة عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صالدين من المنشأة للموارد التي تمثل منافع اقتصادية. وبناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، سيكون هذا هو الحال فقط عندما يتم، قبل تاريخ الإنعماج بالشراء، إبرام عقود ملزمة لإعادة الهيكلة، أو إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة، وإثارة توقع صحيح لدى أولئك المتأثرين (إما بإعلان عام لخصائص الخطة الرئيسية أو من خلال بدء تنفيذها) بأنه سوف يتم تنفيذ إعادة الهيكلة. وقد قرر المجلس أن أية إعادة دراسة للشرط الملزمة التي يجب تلبيةها لإيجاد التزام ببناء إعادة الهيكلة يجب أن تكون جزءاً من مشروع مستقبلي حول معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وليس جزءاً من مشروع عمليات إنعماج الأعمال، لأنه يتعلق بفضلاً أوسع مرتبطة بوجود التزامات تعاقدية لعمليات إعادة الهيكلة بشكل عام.

استنتاج ٨٢. وقد استنتج المجلس أنه إذا تم تبني المعايير السابقة في الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة، تتم محاسبة بنود مشابهة بطرق مختلفة لأن توقيت الاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة يختلف، اعتماداً على خطة إعادة الهيكلة فيما يتعلق بمعالجة

إندماج أصول أو في غيرها. وقد وافق المجلس أن هذا الأمر يقلل من فائدة المعلومات المتوفرة للمستخدمين حول خطط المنشأة لإعادة الهيكلة، لأن مستوى قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض.

استنتاج ٨٣ وقد تطرق المجلس إلى العديد من الأمور التي علق عليها البعض بنوع من التلقلق بشأن إزالة الاستثناء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سيفتح ببساطة الطريق للمحاسبة التي تحقق نفس النتيجة بوسائل أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن تدخل المنشأة المشتراة، بناءاً على تعليمات المنشأة المشترية، في إلتزامات إعادة هيكلة العمل قبل نقل الملطة رسمياً. وقد أخذ المجلس بإعتباره الإقتراحات التي تفيد أنه للتغلب على احتمال أن تقوم المنشآت بهيكلة عمليات إدماج الأعمال لتحقيق نتائج مرغوبة، يجب أن يقتضي هذا المعيار أي مما يلي:

(أ) منع الاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي هي عبارة عن إلتزامات معترف بها للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإنماج (وبالتالي من تحديد الشهرة أو أي زيادة في حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة لصفافي الأصول القابلة للتخصيد للمنشأة المشتراة عن تكلفة الإنماج). وبموجب هذا المنهج، يتم إستثناء الإلتزام القائم للمنشأة المشتراة من صفافي أصولها ما قبل الإنماج وتعامل بدلاً من ذلك على أنها نشأت بعد الإنماج.

(ب) استمرارية السماح بالإعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة التي ليست الإلتزامات للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة الإنماج بشرط أنه، خلال فترة زمنية محدودة بعد الإنماج، يتم إبلاغ قرار إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة إلى أولئك الذين من المحتمل أن يتأثروا به، ويتم إعداد خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة.

استنتاج ٨٤ لاحظ المجلس أنه من أجل أن تحصل المنشأة المشترية فعلياً على "حرية إختيار" الإعتراف بالإلتزام كجزء من توزيع تكلفة إنماج الأصول، ينبغي أن يتوفر مستوى من التعاون بين المنشأة المشترية والمنشأة المشتراة بحيث تدخل المنشأة المشتراة، بناءاً على تعليمات المنشأة المشترية، في إلتزامات تعاقدية لإعادة هيكلة العمل قبل نقل الملطة رسمياً. وقد استنتج المجلس أن التعاون المحتمل بين الأطراف في عملية إنماج أصول لا يقدم تبريراً كافياً للإبتعاد عن تبني الإلتزام ومعاملة الإلتزامات ما بعد الإنماج على أنها تنشأ قبل الإنماج أو معاملة الإلتزامات ما قبل الإنماج على أنها تنشأ بعد إنماج الأصول.

استنتاج ٨٥ وزيادة على ذلك، إذا استطاعت المنشأة المشترية أن تلزم المنشأة المشتراة بتكيد الإلتزامات التعاقدية، من المحتمل أن تكون المنشأة المشترية تسيطر مسبقاً على المنشأة المشتراة، حيث أن السيطرة هي ساطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. وإذا اقترحت المنشأة المشترية، كخيار بديل، أنه لا يمكن مواصله المفاوضات لحين تقوم المنشأة المشتراة مثلاً بتنظيم إعادة هيكلة القوة العاملة، وإتخاذ الخطوات الضرورية لتلبية معايير الإعتراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، فإن تلك الإلتزامات التعاقدية هي إلتزامات تعاقدية ما قبل الإنماج للمنشأة المشتراة، ويرى المجلس أنه يجب أن يتم الإعتراف بها كجزء من توزيع تكلفة الإنماج.

استنتاج ٨٦ وأخذ المجلس بالإعتبار التأكيد بأن الطريقة الأخرى التي تستطيع فيها المنشأة المشترية أن تحصل على نفس النتيجة التي تم تحقيقها سابقاً لمخصصات إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي

٢٢ هي الإعراف بمخصص إعادة الهيكلة إما كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، أي كالنظام تتكبده المنشأة المشتري مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، أو كالنظام طارئ للمنشأة المشتراة. ونشر المجلس أنه يمكن الإعراف بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة من قبل المنشأة المشتري، وبالتالي تضمينها كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، فقط إذا تمت تلبية المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولية ٣٧ فيما يخص الإعراف بمخصص إعادة الهيكلة. وبعبارة أخرى، يجب على المنشأة المشتري، قبل أو في تاريخ الإدماج بالشراء، أن تكون قد أعدت خطة تصفية رسمية لإعادة الهيكلة وتكون قد أثارت توقعاً صحيحاً لدى أولئك المتأثرين بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة من خلال إعلان الخصائص الرئيسية للخطة على نطاق عام أو من خلال البدء بتنفيذها. وهذه المعايير هي ليست نفس المعايير الواردة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للإعراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج. لهذا لم يوافق المجلس على إمكانية إعراف المنشأة المشتري بمخصص معين لإعادة هيكلة المنشأة المشتراة كجزء من تكلفة الإدماج حتى يحقق فعلياً نفس النتيجة المتوفرة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ٨٧ وتبعاً لذلك، استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة المشتري الإعراف بالتزامات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال فقط عندما يكون لدى المنشأة المشتراة، في تاريخ الإدماج بالشراء، التزام قائم لإعادة الهيكلة معترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. وقد دعم الغالبية في ردهم على مسودة العرض ٣ هذا الإستنتاج.

الأصول غير الملموسة

إستنتاج ٨٨ يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشتري الإعراف بشكل منفصل في تاريخ الإدماج بالشراء بأصل غير ملموس للمنشأة المشتراة، لكن فقط عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة. ويكون من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. إن الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي يجب أن يكون قابلاً للتحديد لكتابة تعريف الأصل غير الملموس. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلبي الأصل معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس إذا نشأ فقط من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى أو إذا كان قابلاً للفصل. تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ سابقاً أن تعترف المنشأة المشتري بأي أصل قابل للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإدماج بالشراء إذا كان من المحتمل تدفق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري ويمكن قياس الأصل بموثوقية. وقد أوضحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تعريف الأصل غير الملموس يقتضي أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد وذلك لتمييزه عن الشهرة. إلا أنه لم ينص على تعريف "قابلية التحديد"، لكنه لورد أنه من الممكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، رغم أن قابلية الفصل لم تكن شرطاً لازماً لقابلية التحديد. وعليه ومن أجل الإعراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة، بموجب المعايير الدولية السابقة، يجب أن يكون قابلاً للتحديد والقياس بموثوقية، ويجب أن يكون من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري.

إستنتاج ٨٩ إن التغيرات التي طرأت خلال عام ٢٠٠١ على المتطلبات الواردة في المعايير الكندية والأمريكية حول الإعراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال قد حثت المجلس على الأخذ بعين الاعتبار البحث في هذه القضية كجزء من المرحلة الأولى لمشروع عمليات إدماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تتضمن نسبة متزايدة من أصول عدة منشآت،

وفيه عادة ما كانت تشمل الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال في المبلغ المعترف به كشهرة، بالرغم من المتطلبات السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التي تقتضي وجوب الإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. وقد وفق المجلس أيضاً على الاستنتاج الذي تم التوصل إليه في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومن قبل الهيئات للكتبة والأمريكية الوضعة للمعايير الذي مفاده أنه يتم تعزيز فائدة البيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال عن الشهرة. ولهذا فقد استخلص المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٢٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لثنائي من المرحلة الأولى للمشروع يجب أن يقدما أساساً حليماً لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال والإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٠ وركز المجلس نقاشاته أولاً على الأصول غير الملموسة، وليس على الأبحاث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز، المشتراة في إدماج الأعمال. وتحدد الفقرات 'إستنتاج ٩١ - إستنتاج ١٠٣' تلك النقاشات. وبعدها نظر المجلس في ما إذا كانت معايير الإعراف بتلك الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أن تنطبق أيضاً على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إدماج الأعمال، واستنتج أنها يجب أن تنطبق. وتتضمن الفقرات 'إستنتاج ١٠٤ - إستنتاج ١٠٦' أسباب توصل المجلس إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٩١ وفي مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ووضع هذا المعيار، أكد المجلس على وجهة النظر المشمولة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بأن قابلية التحديد هي خاصية تميز من حيث المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. واستخلص المجلس أنه لتوفير أساس حاسم لتحديد الأصول غير الملموسة والإعراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه يجب تقسيم مفهوم قابلية التحديد بوضوح أكثر.

إستنتاج ٩٢ وبالإسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، استنتج المجلس أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو ضمه عن المنشأة وبيعها، أو نقله، أو ترخيصه، أو تأجيره، أو تباعه. وبناءً عليه، تشير قابلية الفصل في سياق الأصول غير الملموسة إلى قابلية التحديد، ويجب الإعراف بالأصول غير الملموسة التي تنتم بتلك الخاصية والتي يتم شرائها في إدماج الأعمال كأصول بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٣ وعلى أية حال، وبالإسجام مرة أخرى مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، استخلص المجلس أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس، على العكس من الشهرة، أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة تنشأ من الحقوق التي تنقل قانونياً بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من إجمالي الأصول المجمعة التي تشكل منشأة مشتركة أو القيمة التي تنشأ عن تجميع عدة أصول من خلال إدماج الأعمال، مثل أشكال التعاون المتوقع أن تنتج من إدماج منشأتين أو أكثر من المنشآت أو مؤسسات الأعمال. وقد لاحظ المجلس أيضاً أنه رغم وجود عدة أصول غير ملموسة تكون قابلة للفصل وتنشأ أيضاً من حقوق قانونية تعاقدية، إلا أن بعض الحقوق التعاقدية القانونية تؤسس حصص ملكية لا يمكن فصلها بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الاختصاصات، تكون بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلة للنقل، إلا من خلال بيع المنشأة بالكامل. واستخلص المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي خاصية تميزها عن الشهرة. ولذلك، يجب الإعراف بالأصول غير الملموسة التي تنتم بتلك الخاصية التي يتم شرائها في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ٩٤ وكما هو موضح في الفقرة 'إستنتاج ٨٨'، إقتضت المعايير السابقة بأن يلبى الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إنجماع الأعمال ويتم تحديده على أنه قابل للتحديد معايير الإعراف التالية ليست الإعراف به كمثل بشكل منفصل عن الشهرة:

- (أ) يجب أن يكون هناك احتمال بتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري؛ و
(ب) يجب أن يكون قابلاً للقياس بموثوقية.

إستنتاج ٩٥ واقترحت مسودة العرض ٣ ومسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يمكن دائما تلبية معايير الإعراف المذكورة أعلاه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، بالنسبة لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إنجماع الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣. واقترحت مسودة العرض ٣ أنه يجب على المنشأة المشتري الإعراف بشكل منفصل في تاريخ الإنجماع بالشراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتري كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عدا عما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة الردود المجابيين، قرر المجلس ما يلي:

- (أ) الإستمرار بإقتراح أن معيار الإعراف بالإحتمالية يعتبر دائما أنه قد إستنفذته بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتري في إنجماع الأعمال.
(ب) عدم الإستمرار بإقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائما توفير معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إنجماع الأعمال بموثوقية.

إستنتاج ٩٦ وعند إعداد مسودة العرض ٣ وهذا المعيار، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول إحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشتري. وبعبارة أخرى، يعكس أثر الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. واستخلص المجلس أنه، نظرا لقرره بالطلب من المنشأة المشتري الإعراف بالأصول غير الملموسة للمنشأة المشتري التي تلي المعايير ذات العلاقة بقيمتها العادلة كجزء من توزيع تكلفة إنجماع الأعمال، من غير الضروري تضمين معيار الإعراف بالإحتمالية في هذا المعيار. وقد لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إنعدام الإنجماع العام بين معايير الإعراف للأصول والإنترامات الواردة في الإطار (التي تنص على أن البند الذي يلبى تعريف العنصر يجب الإعراف به فقط إذا كان من المحتمل تدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إنجماع الأعمال مثلا. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للإعراف في الإطار يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار بمعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

إستنتاج ٩٧ وعند إعداد مسودة العرض ٣ ومسودة عرض معيار المحاسبة الدولي ٣٨، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يمكن بموثوقية توقع وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد عارض المجابيون بشكل علم الإقتراح على أساس أن:

- (أ) قد لا يكون من الممكن دائما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس تعاقدي أو قانوني ضمني أو يمكن فصله عن المنشأة.

(ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة للتحديد المشتركة في عملية إنجماع أعمال. وبالفعل قرر المجلس عند إعداد هذا المعيار أن ينقل من مجال المحاسبة الدولي ٢٢ المعيار العام الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشتري الاعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتركة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

بإستنتاج ٩٨ بالإضافة إلى ذلك، وكجزء من العملية للتشاورية، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طولية مستديرة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن مسودة العرض*. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة هفت إلى تحسين فهم المجلس حول ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تنشأ من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يتوفر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة بموثوقية.

بإستنتاج ٩٩ وقدم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة أمثلة عديدة على أصول غير ملموسة قاموا بشرائها في عمليات إنجماع أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. على سبيل المثال، يشتري احد المشاركين حقوق إستملاك الماء كجزء من عملية إنجماع أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيمة جدا للعديد من أصحاب المصانع العاملين في نفس الاختصاص الذي يعمل فيه المشارك - ولا يستطيع أصحاب المصانع إستملاك الماء، وفي حالات عديدة، لا يمكنهم تشغيل مصانعهم بدون. وتمنح السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، وفترات ثابتة (عادة ١٠ سنوات)، قابلة للتجديد أيضا بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق. ولا تنبع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية، فإنه يحرم من إعادة طلبها. ويناقش المشارك بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستتوقف بدون هذه الحقوق.

بإستنتاج ١٠٠ وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة، استخلص المجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من قابلية ذلك الأصل للتحديد. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

- (أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وغير قابلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو
- (ب) أو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وبيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تجليدها أو تبادلها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو

* تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في الاجتماعات التي عقدت مع ٤١ شركة في إسرائيل وفرنسا وألمانيا وإيطاليا وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاولة المستديرة مع المنقذين والمعدنين والمحاسبين ووافقي المعايير المحاسبية والمنظمين في كندا وولايات المتحدة بشأن قضايا تنفيذ التي تولجها شركات أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبيان المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١ لإنجماع الأصول ورسم ١٤٢ الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، وأقسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

علاقة)، ولكن دون وجود سابقة أو دليل على معاملات تباين لخفض الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة العادلة محتمدا على متغيرات ليست قابلة للقياس.

إستنتاج ١٠١ ورغم هذا حفظ المجلس على وجهة نظره التي تقول بأن فائدة البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظرا لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلا ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقا أيضا من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الاعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل المنشآت كسبب لعدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. على سبيل المثال، تقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة المشتري الاعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإنماج بالشراء إذا كان من المحتمل تنفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتريّة، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عدد إعداد مسودة للعرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزء متنامي من أصول عدة منشآت، فإنه غالبا ما تم تضمين تلك (الأصول) المشتراة في عمليات إدماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأنه يجب الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

إستنتاج ١٠٢ وبناء على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإستمرار في الاقتراح الذي يقيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائما توفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إدماج الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضا:

- (أ) للتوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إدماج الأعمال يمكن أن تقاس عادة بموثوقية كافية لكي يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك الشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلا من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- (ب) تضمين في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ افتراض قابل للتحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شراؤه في إدماج الأعمال قابل للقياس بموثوقية.
- (ج) للتوضيح في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إدماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما (١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنقص الأصول أو أصول مماثلة، وبخلاف ذلك يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.
- (د) تضمين مطلب في هذا المعيار للمنشآت بالإفصاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شراؤه في إدماج الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتصيرا للسبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج ١٠٣: اقترح بعض المجوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلاً للفصل، إما فقط مع عدد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج مما نفس التكتقات النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التكتقات النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفا كهذه أساساً لتضمين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من ارتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو للزلمات أخرى قابلة للتخصيص تباع عادة كمجموعة واحدة، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إدماج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تُعترف المنشأة المشتري بمجموعة الأصول كأصل منفرد واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة غير قابلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تُعترف المنشأة المشتري كأصل واحد بمجموعة متممة من الأصول غير الملموسة التي تشكل مركة إذا لم تكن القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشتري أن تُعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إقتصادية مماثلة.

إستنتاج ١٠٤: وكما هو مشار في الفقرة 'إستنتاج ٩٠'، درس المجلس أيضاً ما إذا كانت معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة يجب أيضاً تطبيقها على البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إدماج الأعمال، واستنتج المجلس أنه يجب تطبيقها. وبالوصول إلى هذا الإستنتاج، لاحظ المجلس أن المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز. ولذلك، كان أثر تلك المعايير هو الإعتراف بأي بند غير ملموس يتم شراؤه في إدماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة عندما يكون قابلاً للتحديد ويمكن قياسه بموثوقية، وعندما يكون من المحتمل تحقق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتري. وإذا لم يتم تلبية تلك المعايير، فإن نفقات ذلك البند، التي تم شملها في تكلفة الإدماج، تُسبب إلى الشهرة.

إستنتاج ١٠٥: لم ير المجلس أية مبرر متعلق بالمفاهيم لتغيير المنهج الورود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الخاص باستخدام نفس المعايير لكافة الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال لدى تقدير ما إذا يجب الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. وقد استخلص المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين بشأن الأصول المشتراة في الإدماج، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتكفى.

إستنتاج ١٠٦: وعبر البعض في رددهم على مسودة العرض ٣ ومسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عن قلقهم من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال لتقييم ما إذا كان يجب الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة سينتج عنه معاملة بعض

البحوث ومشاريع التطوير قيد الإنجاز المشتراة في إدماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مشابهة بدأت داخلياً. وقد أقر المجلس بهذه النقطة. إلا أنه استخلص أن هذا الأمر لا يوفر أساساً لتضمين تلك الأصول غير الملموسة المشتراة في الشهرة. بل أنه يسلط الضوء على ضرورة إعادة دراسة وجهة النظر التي تم تبنيها في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن الأصل غير الملموس لا يمكن أن يوجد أبداً في مشروع بحوث قيد الإنجاز لكنه يمكن أن يوجد فيما يخص مشروع تطوير قيد الإنجاز فقط حالما يتم استيفاء كافة معايير لتأجيل الولادة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. واستنتج المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات إدماج الأعمال الخاص به.

الانتزاعات الطارئة

إستنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، اعتراف المنشأة المشتريّة بالانتزاعات الطارئة للمنشأة المشتراة بشكل منفصل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والانتزاعات والأصول المحتملة" في تاريخ الإدماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إدماج الأعمال بشرط إمكانية قياس قيمها المعادلة بموثوقية. وفي توصل المجلس إلى قرار شمول هذا المتطلب في هذا المعيار، لاحظ المجلس أن مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كجزء من توزيع تكلفة الإدماج (التي يمنع هذا المعيار الاعتراف بها على أنها كذلك، انظر الفقرات "إستنتاج ٧٦- إستنتاج ٨٧) هي ليست التزاملات طارئة للمنشأة المشتراة. ويتم تعريف الإنتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه (أ) للترام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحدا أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لميطرة المنشأة. (ب) للترام تعاقدي حالي ينشأ عن أحداث سابقة لكن لم يتم الاعتراف به إما لأنه من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإنتزام التعاقدي أو لأن مبلغ الإنتزام التعاقدي لا يمكن قياسه بموثوقية كافية. وفي حالة مخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة التي تم الاعتراف بها سابقاً وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لا يوجد للترام تعاقدي حالي، كما لا يوجد للترام تعاقدي محتمل ناشئ عن حدث سابق يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحدا أو أكثر من الأحداث المستقبلية التي لا تخضع بالكامل لميطرة المنشأة.

إستنتاج ١٠٨ إلا أن بعض مجاوبي مسودة العرض ٣ اقترحوا أنه يمكن للمنشأة المشتريّة والمنشأة المشتراة الاتفاق على أن تتخذ المنشأة المشتراة الخطوات الضرورية لتلبية معيار اعتراف لمخصصات إعادة الهيكلة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، من خلال جعل تنفيذ الخطة مشروطاً بشراء المنشأة المشتراة في إدماج الأعمال. ويمكن بهذا الإجراء التحليل على المنع الولد في هذا المعيار بشأن الاعتراف بمخصصات إعادة الهيكلة كجزء من توزيع تكلفة الإدماج. وبخلاف الظروف التي تطرق إليها المجلس في الفقرة "إستنتاج ٨٥"، إذا لم يحدث إدماج الأعمال فإن المنشأة المشتراة غير ملزمة بمواصلة الخطة. واقترح المجابون أنه، في مثل تلك الظروف، يمكن المناقشة بشأن خطة إعادة الهيكلة، قبل عملية إدماج الأعمال، هي واحدة مما يلي:

(أ) للترام تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة ينشأ من أحداث سابقة ويتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحدا أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة. ولهذا، يمكن للمنشأة المشتريّة الاعتراف به كالترام طارئ للمنشأة المشتراة عند توزيع تكلفة الإدماج.

(ب) التزم تعاقدي حالي المنشأة المشتراة يعتبر التزم طارئ لحين لخصم حدوث إنجماع الأعمال. ويمكن الاعتراف حينها بهذا الإنترام التعاقدي كالتزم من قبل المنشأة المشتراة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، عندما يصبح إنجماع الأعمال محتملا ويكون من الممكن قياس الإنترام بموثوقية. ولتقترح المجلوبون أن هذا ينسجم مع الفقرة ٤١ من مسودة العرض ٣ (وتلك الفقرة، مع تعديل لطيف على الصياغة، هي الآن الفقرة ٤٢ من هذا المعيار) وتخص على أن "الدفعة التي يقتضى من المنشأة تعاقديا سددها، على سبيل المثال، لموظفيها أو مورديها في حال شرائها في عملية إنجماع أعمال هو التزم تعاقدي حالي لتلك المنشأة ويعتبر التزم طارنا لحين يصبح من المحتمل حدوث إنجماع الأعمال. ويتم الاعتراف بالإنترام التعاقدي على أنه التزم من قبل تلك المنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ عندما يصبح من المحتمل حدوث إنجماع الأعمال، ويكون من الممكن قياس الإنترام بموثوقية. وبناءا على ذلك، حين يتم تنفيذ إنجماع الأعمال، تعترف المنشأة المشتراة بذلك الإنترام للمنشأة المشتراة جزء من توزيع تكلفة الإنجماع".

يستنتاج ١٠٩ لم يوافق المجلس أن تكون خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إنجماع الأعمال إما (أ) التزم تعاقدي محتمل للمنشأة المشتراة، قبل إنجماع الأعمال يستوفي جزء من (أ) تعريف الإنترام الطارئ، أو (ب) التزم تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة يعتبر التزم طارنا إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إنجماع الأعمال. وسبب ذلك ما يلي:

(أ) يلبي الإنترام التعاقدي المحتمل تعريف الإنترام الطارئ فقط عندما يستوفي المعايير التالية:

(١) ينشأ من أحداث سابقة؛

(٢) يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع ولحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة؛ و

(٣) لا يخضع الحدث (الأحداث) المستقبلية بالكامل لسيطرة المنشأة.

ولستخلص المجلس أن خطة إعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على إنجماع الأعمال، رغم تلبيتها المعايير الواردة في البندين (١) و(٢) أعلاه، تحقق في تلبية المعيار الوارد في البند (٣). وهذا لأن الحدث المستقبلي غير المؤكد (أي الذي يتم شرفه في إنجماع الأعمال) يخضع عموما لسيطرة المنشأة المشتراة.

(ب) لم تنشأ المنشأة المشتراة، قبل إنجماع الأعمال، التزم تعاقديا حاليا. ووفقا للفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ينشأ الإنترام البلاء لإعادة الهيكلة فقط:

(١) عندما يكون لدى المنشأة خطة تفصيلية رسمية لإعادة الهيكلة؛ و

(٢) وتثير المنشأة توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بأنها سوف تنفذ إعادة الهيكلة من خلال البدء بتنفيذ تلك الخطة أو إعلان خصائصها الرئيسية إلى أولئك المتأثرين بها.

ولستخلص المجلس أنه إذا كان تنفيذ الخطة مشروطا بشراء المنشأة المشتراة في إنجماع الأعمال، عندها أن يتحقق المعيار الوارد في البند (٢)، وحتى إذا تم إعلان الخصائص الرئيسية للخطة إلى

لأنك المتكاثرين بها، فإن "توقع الصحيح" يكون مشروطاً بشراء المنشأة في برنامج الأعمال - وهي احتمالية لم يرد نصها في صياغة الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١١٠ استنتاج: وبناءً على ذلك، ولتجنب أي لبس أو احتمال بالتحليل على نية المجلس فيما يتعلق بمعاملة مخصصات إعادة الهيكلة، فقد قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ٤٣ من هذا المعيار أن خطة المنشأة المشتراة لإعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على أن يتم شرائها في برنامج الأعمال هي ليست مباشرة قبل برنامج الأعمال، لتتزامن تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة، وليست أيضاً لتتزامن طارئ لها. وعليه، لا تعترف المنشأة المشتراة بخطط إعادة الهيكلة تلك كجزء من توزيع تكلفة البرنامج.

١١١ استنتاج: عند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه بالرغم من عدم إعراف المنشأة المشتراة بالإلتزام الطارئ للمنشأة المشتراة قبل برنامج الأعمال، يكون لذلك الإلتزام الطارئ قيمة عادلة، يمكن ملاحظتها توقعات السوق بشأن أية شكوك تحيط باحتمال ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي المحتمل أو الحالي. ونتيجة لذلك، يكون لوجود التزامات طارئة للمنشأة المشتراة أثر تخفيض السعر الذي تستعد المنشأة المشتراة لدفعه للمنشأة المشتراة، أي تكون المنشأة المشتراة قد دفع لها لتولي الإلتزام على شكل سعر شراء مخفض للمنشأة المشتراة.

١١٢ استنتاج: ولأن المجلس أن هذا الأمر يبرز عدم الإنسجام بين معايير الإعراف المنطبقة على الإلتزامات والإلتزامات الطارئة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ والإطار (الذين يسمح كلاهما بالإعتراف بالإلتزام فقط عند احتمال ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي) وقياس القيمة العادلة لتكلفة برنامج الأعمال. إن معيار الإعراف بالاحتمالية المنطبق على الإلتزامات في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ والإطار هو بالفعل غير منسجم بشكل أساسي مع أي أساس قياس للقيمة العادلة أو القيمة المتوقعة لأن التوقعات بشأن احتمالية ضرورة وجود تدفق صادر للموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام تعاقدي محتمل أو حالي ستعكس في قياس ذلك الإلتزام التعاقدي المحتمل أو الحالي. إلا أن المجلس وافق على أن تتم دراسة دور الاحتمالية في الإطار بشكل أعم كجزء من مشروع المفاهيم المستقبلية.

١١٣ استنتاج: ولأن المجلس أيضاً أن المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ التي تم إعدادها على نطاق كبير للمخصصات التي يتم توليدها داخلياً، هي ليست التزامات تعاقدية تم دفعها للمنشأة لتتولاها. وهذا لا يختلف عن الحالات التي يتم فيها الإعراف بالأصول نتيجة برنامج الأعمال، حتى وإن لم يتم الإعراف بها إذا تم توليدها داخلياً. على سبيل المثال، لا يسمح للمنشأة بالإعتراف ببعض الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، ولكن تعترف بها المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة شراء تلك المنشأة.

١١٤ استنتاج: عند إعداد مسودة العرض ٢، اقترح المجلس وجوب إستثناء الإلتزام الطارئ المعترف به كجزء من توزيع تكلفة برنامج الأعمال من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ وقياسه بعد الإعراف المبني بالقيمة العادلة مع التغيرات في القيم العادلة المعترف بها في الربح أو الخسارة إلى أن يتم تسويته أو لحين حل الحدث غير المؤكد الموصوف في تعريف الإلتزام الطارئ. وخلال دراسة ملاحظات المجاوبين بشأن هذه المسألة، أشار المجلس إلى أن قياس مثل هذه الإلتزامات الطارئة بعد الإعراف

المبني بالقيمة العادلة لا يتسجم مع الاستنتاجات التي توصل إليها بخصوص محاسبة الضمانات والتعهدات المالية لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق عند مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

إستنتاج ١١٥ قرر المجلس تحليل الاقتراح الواردة في مسودة العرض ٣ لتحقيق الإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناءً على ذلك، يقضي هذا المعيار أن تقلل الالتزامات الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الإنتماج بعد الإعراف المبني بها بأي مبلغ مما يلي، أيهما أعلى:

(أ) المبلغ الذي يتم الإعراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، و

(ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه، حيثما كان مناسباً، الإطفاء المتراكم المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

لاحظ المجلس أن عدم تحديد المحاسبة اللاحقة يمكن أن ينتج عنه إلغاء اعتراف غير مناسب لبعض أو جميع هذه الالتزامات الطارئة مباشرة بعد الإنتماج.

إستنتاج ١١٦ ولتجنب أي فتيل بشأن التفاعل بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمتطلب المذكور أعلاه، قرر المجلس أيضاً توضيح ما يلي في هذا المعيار:

(أ) لا ينطبق المتطلب أعلاه على العقود التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) إن تعهدات القروض التي يتم استئثارها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لا تكون تعهدات لتقديم قروض بأسعار فائدة أدنى من سعر السوق تتم محاسبتها كالتزامات طارئة للمنشأة المشتراة إذا لم يكن من المحتمل، في تاريخ الإنتماج بالشراء، أن يطلب تنقيف صادر من المورد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدية، أو إذا لم يكن من الممكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية. ويتم الإعراف بتعهد القرض ذلك بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة الإنتماج فقط إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

إستنتاج ١١٧ ويدرس المجلس كجزء من المرحلة الثانية من مشروعه الخاص بعمليات إنتماج الأعمال ما إذا كان يجب الإعراف بالبنود التي تلبي تعريف الأصول الطارئة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشكل منفصل كجزء من توزيع تكلفة إنتماج الأعمال. غير أن المجلس قرر أنه من الضروري تناول الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في المرحلة الأولى من مشروعه، نظراً أنه وافق على إعادة دراسة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن معاملة الشهرة السلبية كجزء من تلك المرحلة الأولى. ولاحظ المجلس أن الشهرة السلبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن تنشأ نتيجة عدم الاعتراف بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، من بين أسباب أخرى، والتي تم الدفع للمنشأة المشتراة لكي تتولاها على شكل سعر شراء مخفض.

الالتزامات التعاقدية للمنشأة المشتراة التي يصبح تسديدها ولجبا بواسطة إنتماج الأعمال

إستنتاج ١١٨ يوضح هذا المعيار أن النسخة التي يقتضى من المنشأة المشتراة تعاقباً تسديدها، على سبيل المثال لموظفيها أو مورديها، في حالة شرائها في إنتماج عملية أعمال يتم الإعراف بها من قبل المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة الإنتماج. ووافق المجلس أن مثل هذا الاتفاق التعاقدية قبل إنتماج الأعمال يؤدي إلى نشوء التزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتراة. ويلبي ذلك الالتزام التعاقدية الحالي تعريف الالتزام الطارئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى أن يصبح من المحتمل حدوث إنتماج الأعمال. وما أن يصبح الإنتماج محتمل الحدوث، يجب على المنشأة المشتراة الإعراف بالالتزام

لتعاقدي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أنه إلزام بشرط إمكانية قياسه بموثوقية. وبناءاً عليه، عندما يتم تنفيذ إدماج الأعمال، تعترف المنشأة المشتركة بالإلزام كجزء من توزيع تكلفة الاندماج.

إستنتاج ١١٩ استخلص المجلس أن المعاملة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لهذه الإلتزامات التعاقدية كانت مبهمة، وبالتالي يجب أن يوضح هذا المعيار معاملتها.

إستنتاج ١٢٠ وعلى أية حال، وكما هو مبين في الفقرات 'إستنتاج ١٠٨ - إستنتاج ١١٠'، أوضح المجلس أن خطة المنشأة المشتركة لإعادة الهيكلة التي يتوقف تنفيذها على شراء المنشأة المشتركة في إدماج الأعمال ليست، مباشرة قبل الاندماج، إلزام تعاقدي حالي للمنشأة المشتركة.

قياس الأصول القابلة للتحديد المشتركة والإلتزامات والإلتزامات الطارئة المتكبدة أو المضمونة (الفقرتان ٣٦ و ٤٠)

إستنتاج ١٢١ شمل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ معالجة تحليلية ومعالجة بديلة مسموحة للقياس المبني لصفافي الأصول القابلة للتحديد المشتركة في إدماج الأعمال، وبالتالي للقياس المبني لأية حقوق أقلية. ووافق المجلس على أن السماح بأن تتم محاسبة معاملات مماثلة بطرق مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية ينخفض. واستخلص المجلس أن جودة المعايير ستتحسن بإلغاء الاختيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ من هذا المعيار الناشئ من المرحلة الأولى من مشروع عمليات إدماج الأعمال. واقتُرحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أن يتم قياس أصول المنشأة المشتركة القابلة للتحديد والتزاماتها والتزاماتها الطارئة المعترف بها كجزء من توزيع تكلفة الاندماج من قبل المنشأة المشتركة مبدياً بقيمتها في تاريخ الإدماج بالثراء. وبناءاً عليه، سيتم بيان أية حقوق أقلية في المنشأة المشتركة بنسبة الأقلية من صفافي القيمة العادلة لتلك البنود. وقد دعم الجميع تقريباً في رددهم على مسودة العرض ٣ الاقتراح الذي كان منسجماً مع المعالجة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ١٢٢ وبسبب المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، تكون المنشأة المشتركة قد قامت مبدياً كل من الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتركة، بإجمالي ما يلي:

- (أ) قيمتها العادلة في تاريخ معاملة التبادل، لكن فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة المشتركة على حصة ملكية في معاملة التبادل؛ و
- (ب) نسبة الأقلية من مبلغها المسجل ما قبل الاندماج.

إستنتاج ١٢٣ ولدى تقييم المعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أشار المجلس إلى أن المتطلب لمشمول في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ 'البيانات المالية الموحدة والمفصلة' لإعداد البيانات المالية الموحدة يخفف وجود مجموعة معينة. ويمكن الهدف من البيانات المالية الموحدة في تقديم معلومات مالية ملائمة وموثوقة للمستخدمين بشأن المورد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم لتعكس أن المنشآت ذات الصلة تعمل كمنشأة اقتصادية واحدة. وبناءاً على ذلك، يقصد من البيانات المالية الموحدة للمجموعة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن تعكس أداء تلك المجموعة والموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم، بغض النظر عن نطاق حصص الملكية المحتفظ بها. ونتيجة لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٧ توحيد جميع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المسيطر عليها، ولا يسمح باستخدام منهج تناسبي لإعداد البيانات المالية الموحدة. ووفقاً

لذلك، وباستثناء الشهرة الناشئة من شراء المنشأة التابعة، يتم تضمين ١٠٠% من أصول وإتزامات المنشأة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ سيطرة المنشأة الأم على تلك المنشأة التابعة، بغض النظر عن حصص الملكية المحتفظ بها في المنشأة التابعة.

إستنتاج ١٢٤ واستنتج المجلس أن القياس المختلط المبلغ عنه وفقاً لمعالجة التحليلية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان غير منسجم مع منهج التوحيد الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع هدف توفير المعلومات المالية الملائمة والموثوقة للمستخدمين بشأن الموارد التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم.

إستنتاج ١٢٥ وأشار المجلس إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت للمستخدمين معلومات حول القيم العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة في تاريخ الإنماج بالشراء، بالإضافة إلى أية حقوق اتفاقية في تلك القيم العادلة. واستنتج المجلس أن هذه المعالجة قد إيسجت مع منهج التوحيد الذي تم تبنيه في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومع الهدف من البيانات المالية الموحدة لأن المعلومات التي وفرتها قد مكنت المستخدمين من التقييم بشكل أفضل لقدرات توليد النقد لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إنماج الأعمال. كما أشار المجلس أيضاً إلى أن المعالجة البديلة المسموحة وفرت لمستخدمي البيانات المالية الموحدة لمجموعة معلومات أكثر فائدة لتقييم مساهمة الإدارة عن الموارد الموكلة إليها.

إستنتاج ١٢٦ وناقش المجلس وجهة النظر التي تعيد بأن تركيز البيانات المالية الموحدة ينصب على ملكي المنشأة الأم، رغم استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة. وعلى ذلك الأساس، ولأن تكلفة إنماج الأعمال ترتبط فقط بنسبة صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم، يجب قياس صافي الأصول القابلة للتحديد تلك بغيرها العادلة فقط إلى الحد الذي تحصل فيه المنشأة الأم على حصة في معاملة التبادل. وبعبارة أخرى، إن حقوق الأقلية التناسبية في صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة من قبل المنشأة الأم هي ليست جزءاً من معاملة التبادل ويجب بالتالي بيلتها على أساس المبالغ المسجلة قبل الإنماج. وجادل الداعون لهذا المنهج أن الإعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ الشهرة التي تسيطر عليه المنشأة الأم نتيجة الإنماج هو أمر ينسجم مع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

إستنتاج ١٢٧ إلا أن المجلس استنتج أن استعمال السيطرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لرسم حدود المجموعة يبقى أمراً أساسياً لتحديد هدف البيانات المالية الموحدة، حتى ولو كان التركيز المقصود لتلك البيانات هم مالكو المنشأة الأم. وفي نموذج التوحيد الذي يكون تركيزه المقصود هم مالكو المنشأة الأم لكنه يستعمل السيطرة لرسم حدود المجموعة، فإن الهدف من البيانات المالية الموحدة لتلك المجموعة هو توفير معلومات لملكي المنشأة الأم حول الموارد الخاضعة لسيطرتهم، بغض النظر عن نطاق حصة الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم في تلك الموارد. واستخلص المجلس أن تلك المعلومات حول القيم العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة توفر لملكي المنشأة الأم معلومات مفيدة أكثر عن الموارد الخاضعة لسيطرتهم أكثر مما يوفره القياس المختلط المبلغ عنه بموجب المعالجة التحليلية.

إستنتاج ١٢٨ وقد لاحظ المجلس رغم ذلك أن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للاعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها، بدلاً من مبلغ الشهرة التي تسيطر عليها المنشأة الأم نتيجة إدماج الأعمال، يسبب مشكلة. وقد رأى المجلس هذا الأمر على أنه خلل في الأسلوب الذي تتفاعل به معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بدلاً من كونه مؤشر بأن البيانات المالية الموحدة والمعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ يقصد بها أن تعكس فقط الموارء المنسوبة لملكي المنشأة الأم على أساس حصص الملكية التي تحتفظ بها المنشأة الأم. وقد استخلص المجلس أنه إذا كان هذا حقاً الهدف من البيانات المالية الموحدة، فإن تبني منهج تناسلي في توحيد كافة الأصول المشتراة والإلتزامات المضمونة في إدماج الأعمال سيكون هو المنهج الوحيد لتحقيق ذلك الهدف. ويعيد المجلس النظر في المتطلب الذي يفيد بالاعتراف فقط بمبلغ الشهرة المشتراة من قبل المنشأة الأم على أساس حصة ملكيتها كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إدماج الأعمال.

الشهرة (الفقرات ٥١-٥٥)

الإعتراف المبني بالشهرة كأصل

إستنتاج ١٢٩ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أن تعترف المنشأة المشتريّة بالشهرة المشتراة في إدماج الأعمال كأصل وأن تقلس مبنياً على أنها الزيادة في تكلفة الإدماج عن حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة للعائلة لأصول المنشأة المشتراة القابلة للتحديد والإتزاماتها والإتزامات الطارئة. وقد دعم الجميع تقريباً في رددهم على مسودة العرض ٣ هذه المقترحات. باستثناء أثر الإعتراف بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة على قياس الشهرة المشتراة (انظر الفقرات 'إستنتاج ١٠٧ - إستنتاج ١١٧')، تتسمج هذه المتطلبات مع المتطلبات السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. غير أن المجلس قرر أنه لا يجب أن يخلط هذا المعيار أساليب القياس مع المفاهيم وبالتالي ينص هذا المعيار، خلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، على تعريف الشهرة من حيث طبيعتها بدلاً من من قياسها. وبالتحديد، يُعرف هذا المعيار الشهرة على أنها منافع اقتصادية مستقبلية تنشأ من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد والإعتراف بها بشكل منفصل.

إستنتاج ١٣٠ وعند إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أنه عند قياس الشهرة على أنها قيمة متبقية، فإنها يمكن أن تتضمن العناصر التالية:

(أ) القيمة العادلة لعنصر المنشأة المستمرة للمنشأة المشتراة. ويمثل عنصر المنشأة المستمرة قدرة المنشأة المشتراة على اكتساب معدل عائد على مجموعة من صافي الأصول، أعلى مما هو متوقع من تلك الأصول العاملة بشكل منفصل. وتتبع تلك القيمة من تجميع صافي أصول المنشأة المشتراة، ومن منافع أخرى أيضاً كالعوامل المتعلقة بعبوب السوق، بما في ذلك القدرة على كسب أرباح محتركة وعوائد أمام الدخول إلى السوق.

(ب) القيمة العادلة للتجميعات المتوقعة والمنافع الأخرى من جمع صافي أصول المنشأة المشتراة مع تلك التي تخص المنشأة المشتريّة. وتعتبر تلك التجميعات ولا نافع الأخرى حالة فريدة لكل عملية إدماج أعمال، كما أن العمليات المختلفة لإدماج الأعمال ينتج عنها تجميعات مختلفة وبالتالي قيم مختلفة.

(ج) دفعات زائدة من قبل المنشأة المشتريّة.

(د) أخطاء في قياس والإعتراف بالقيمة العادلة بما لتكلفة إدماج الأعمال أو للأصول القابلة للتحديد

للمنشأة المشتراة أو لقرائنها أو لقرائنها الطويلة، أو متطلبا في معيار محاسبي لقياس تلك البدول القابلة للتحديد بمبلغ يختلف عن القيمة المعادلة.

إستنتاج ١٣١ لاحظ المجلس أن العنصرين الثالث والرابع لا يشكلان جزءا من الشهرة وليسوا أصولا، بينما يشكل العنصران الأول والثاني جزءا من الشهرة. وقد وصف المجلس هذين العنصرين الأول والثاني على أنهما جوهر الشهرة، وركز تحليلاته أولا على ما إذا كان يجب الإقرار بـ جوهر الشهرة كإصل.

إستنتاج ١٣٢ يرد تعريف الأصل في الإطار على أنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة يتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة. وتنص الفقرة ٥٢ من الإطار على أن "المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تدفق النقد والتدفق المعادل إلى المؤسسة". واستنتج المجلس أن جوهر الشهرة يمثل الموارد التي يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. وفي دراسة ما إذا كان جوهر الشهرة يمثل موردا تسيطر عليه المنشأة، أخذ المجلس بعين الاعتبار التأكيد بأن جوهر الشهرة نشأ، جزئيا على الأقل، من خلال عوامل مثل القوى العاملة المدربة جيدا، والعلاء المخلصين... الخ وأنه لا يمكن اعتبار تلك العوامل مسيطرة عليها من قبل المنشأة لأن القوى العاملة يمكن أن تترك العمل من ثم يتجه العلاء إلى مكان آخر. غير أن المجلس استنتج أنه في حالة جوهر الشهرة، يتم توفير السيطرة من خلال سلطة المنشأة المتشترية لتوجيه سياسات وإدارة المنشأة المشتراة. وبناء عليه، استنتج المجلس أن جوهر الشهرة ينسجم مع تعريف الأصل الوارد في الإطار.

إستنتاج ١٣٣ ثم درس المجلس فيما بعد ما إذا كان شمول العنصرين الثالث والرابع المعدلين في الفقرة 'إستنتاج ١٣٠' في قياس الشهرة المشتراة يجب أن يمنع الإقرار بالشهرة من قبل المنشأة المتشترية كإصل. وإلى الحد الذي تشمل به تلك الشهرة تلك العناصر، فإنها تشمل أيضا بنودا ليست أصولا. وعليه، فإن تضمينها في الأصل الموصوف كشهرة لن يكون بيانا صادقا.

إستنتاج ١٣٤ لاحظ المجلس أنه من غير العلمي تحديد المبلغ المنسوب لكل عنصر من عناصر الشهرة المشتراة. ومع أنه من الممكن أن تكون هناك مشاكل فيما يخص البيان الصادق في الإقرار بكافة العناصر كإصل عنونه الشهرة، إلا أن هناك مشاكل مماثلة مرتبطة ببديل الإقرار بكافة العناصر مباشرة كمصرفات. وبعبارة أخرى، فإنه إلى الحد الذي يتضمن به قياس الشهرة المشتراة جوهر الشهرة، فإن الإقرار بذلك الأصل كمصرف ليس أيضا بيانا صادقا.

إستنتاج ١٣٥ واستنتج المجلس أنه من المحتمل أن تتكون الشهرة المشتراة في إنجماع الأصول والتي تم قياسها على أنها قيمة متبقية بشكل رئيسي من جوهر الشهرة في تاريخ الإنجماع بال شراء، وأن الإقرار بها كإصل هو أكثر صدقا في البيان من الإقرار بها كمصرف.

المحاسبة اللاحقة للشهرة

إستنتاج ١٣٦ اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، تسجيل الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال بعد الإقرار المبني بسعر التكلفة مطروحا منه أية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة. وبالتالي لا يسمح بإطفاء الشهرة ويجب بدلا من ذلك إختبارها بشأن انخفاض القيمة منوهاً أو على نحو أكثر تكرارا، إذا أشارت الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". وتقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ أن يتم

إطفاء الشهرة المشتراة على أساس منتظم خلال أفضل تقدير لمررها الإنتاجي. وكان هناك افتراض قابل للحصص مفاده أن عمرها الإنتاجي لم يتجاوز العشرين عاما من الاعتراف المبذولي. وإذا تم حصص ذلك الافتراض، فإنه يجب اختبار الشهرة بشأن انخفاض القيمة وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى لو لم يكن هناك أي مؤشر على انخفاض قيمتها.

إستنتاج ١٣٧ وفي دراسة المحاسبة المناسبة للشهرة المشتراة بعد الاعتراف بها مبدئيا، درس المجلس المناهج الثلاث التالية:

- (أ) طريقة القسط الثابت في حساب الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة كلما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الشهرة؛
- (ب) عدم الإطفاء لكن مع اختبار انخفاض القيمة سنويا أو على نحو أكثر تكرارا إذا أشارت لحدث أو تغيرت في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة؛ و
- (ج) السماح للمنشآت بالاختيار بين المنهج (أ) والمنهج (ب).

إستنتاج ١٣٨ واستنتج المجلس، إلى جانب مجاوبى مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة المتفق عليها عموما، أنه يجب عدم السماح للمنشآت بأن تختار بين المنهج (أ) والمنهج (ب). حيث أن السماح بالاختيار سيقلل من فائدة المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية لأن مستوى كل من قابلية المقارنة و الموثوقية يتكنى.

إستنتاج ١٣٩ ودعم مجاوبى مسودة العرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة عموما المنهج (أ)، وقدموا الحجج التالية لدعم ذلك المنهج:

- (أ) إن الشهرة المشتراة هي أصل يتم استهلاكه وإستبداله بشهرة مولدة داخليا. لذلك يضمن الإطفاء الاعتراف بالشهرة المشتراة في الربح والخسارة ولا يعترف بالشهرة المولدة داخليا كأصل بديل لها، بالإنسجام مع المنع العام للورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ حول الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا.
- (ب) ومن حيث المفهوم، يعتبر الإطفاء أسلوب لتوزيع تكلفة الشهرة المشتراة خلال الفترات التي يتم فيها استهلاكها، وينسجم مع المنهج المعمول به فيما يخص الأصول القابلة الأخرى للملموسة وغير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجي محدد. وفي الحقيقة يقتضي أن تحدد المنشآت الأعمار الإنتاجية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات، وأن توزع مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس منتظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. ولا يوجد سبب مفهومي لمعاملة الشهرة المشتراة بشكل مختلف.

(ج) لا يمكن توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة بمستوى مقنع من الموثوقية، ولا يمكن معرفة النمط الذي تضعف به تلك الشهرة. غير أن الإطفاء المنتظم ولو خلال فترات اعتباطية يوفر توازن مناسب بين سلامة المفاهيم وقابلية إستخدامها بتكلفة مقبولة: أنه الحل العملي الوحيد لمشكلة مستصعبة.

إستنتاج ١٤٠ وفي دراسة هذه الملاحظات، وافق المجلس أن تحقيق مستوى مقبول من الموثوقية على شكل بيان صادق، وإحراز توازن في الوقت ذاته بين ما هو عملي، كان هو التحدي الرئيسي الذي واجهه المجلس عند مناقشة المحاسبة للفترة للشهرة. ولاحظ المجلس أنه من غير الممكن عموما توقع العمر الإنتاجي للشهرة المشتراة والنمط الذي تتقلص به عادة. ونتيجة لذلك، يمكن في أفضل الأحوال وصف المبلغ الذي يتم إطفاءه في أي فترة محددة على أنه تقدير اعتباطي لاستهلاك الشهرة

المشتراة خلال تلك الفترة. وأقر المجلس أنه إذا كانت الشهرة هي أصل، فإنه يجب أن يكون صحيحاً أنه يتم استهلاك الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال وإستبدالها بشهرة مولدة داخلياً، بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة (عن طريق، مثلاً، إتفاق الموردين على الدعاية وخدمة العملاء). غير أنه وبالإسجام مع وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣، بقي المجلس متشككاً بشأن تكلفة الإطفاء التي تعكس استهلاك الشهرة المشتراة، بينما لا يتم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً التي تحل محلها. وبناءً على ذلك، أعاد المجلس تأكيد الإستنتاج الذي توصل إليه عند إعداد مسودة العرض ٣ بأن طريقة القسط الثابت في حساب إطفاء الشهرة خلال فترة اعتبارية يخفق في توفير معلومات مفيدة. وأشار المجلس إلى أن كل من الأئمة والبحوث تزيد وجهة النظر هذه.

إستنتاج ١٤١ وفي دراسة ملاحظات المجاوبين الملخصة في الفقرة "إستنتاج ١٣٩ب"، أشار المجلس إلى أنه رغم أن الأعمار الإنتاجية لكل من الشهرة والأصول الثابتة الملموسة ترتبط مباشرة بالفترة التي يتوقع أن تولد خلالها صافي تكلفات نقدية واردة إلى المنشأة، إلا أن المنفعة المالية المتوقعة للأصل الثابت الملموس التي تتحقق للمنشأة تضع حداً أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، فإن العمر الإنتاجي للأصل الثابت الملموس، وخلافاً للشهرة، لا يمكن أن يمتد ليتجاوز المنفعة المالية المتوقعة المتحققة للمنشأة.

إستنتاج ١٤٢ وقد أعاد المجلس تأكيد وجهة النظر التي توصل إليها لدى إعداد مسودة العرض ٣ بأنه إذا لم يكن إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، فإنه يمكن تقديم معلومات مفيدة أكثر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلاً من ذلك إختيارها بشأن انخفاض القيمة سنوياً أو على نحو أكثر تكراراً إذا أشارت الأحداث والتغيرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة. وبعد دراسة ملاحظات المجاوبين على مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول الشكل الذي يجب أن يتخذه ذلك الإختبار لانخفاض القيمة، استنتج المجلس أنه يمكن إيجاد اختبار دقيق وعملي على نحو كافٍ لانخفاض القيمة. ويتضمن أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه إختيار انخفاض القيمة.

زيادة حصة المنشأة المشتريّة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة عن التكلفة (الفقرتان ٥٦ و ٥٧)

إستنتاج ١٤٣ تتجاوز حصة المنشأة المشتريّة، في بعض عمليات إنجماع الأعمال، في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة تكلفة الإنجماع. ويشار أدناه إلى ذلك التجاوز، الذي يشار إليه عموماً بالشهرة السلبية، على أنه زيادة.

إستنتاج ١٤٤ واقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي هذا المعيار، أنه إذا كان هناك زيادة، يجب على المنشأة المشتريّة القيام بما يلي:

- إعادة أولاً تقييم وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة الإنجماع؛ و
- الإعتراف مباشرة بأي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم ذلك في الربح أو الخسارة.

استنتاج ١٤٥ لم يؤيد عموماً مجابو مسودة العرض ٣ اقتراح الاعتراف مباشرة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم في الربح أو الخسارة. واستندت اعتراضاتهم إلى وجهات النظر التالية:

(أ) يمكن أن تنشأ أي زيادة كذلك بسبب توقعات خسائر ومصاريف مستقبلية.

(ب) أن يكون الاعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة ينافي صانعاً إلى الحد الذي تنشأ فيه بسبب أخطاء القياس أو بسبب متطلب في معيار محاسبي معين لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يُعامل كما لو أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإدماج.

(ج) لا ينسجم الإقتراح مع محاسبة التكلفة التاريخية.

استنتاج ١٤٦ وفي دراسة ملاحظات المجابين، وافق المجلس على أن معظم عمليات إدماج الأعمال هي معاملات تبادل يستلم فيها كل طرف ويضحي بقيمة متساوية. ونتيجة لذلك، فإن وجود الزيادة يمكن أن يشير إلى:

(أ) أنه تمت المبالغة في بيان القيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة؛

(ب) أنه قد تم حذف الإلتزامات القابلة للتحديد و/أو الإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة أو تم التقليل من بيان (ج) القيم المنسوبة إلى تلك البنود؛ أو

(ج) أنه تم التقليل من بيان القيم المعينة للبنود التي تتضمن تكلفة إدماج الأعمال.

استنتاج ١٤٧ وأكد المجلس استنتاجاته السابقة بأن الزيادة يجب أن تبقى في حالات نادرة إذا تم أداء التقييمات المتصلة في محاسبة إدماج الأعمال على نحو مناسب، وإذا تم تحديد كافة الإلتزامات القابلة للتحديد والإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة والإعتراف بها على نحو ملائم. وبناءاً على ذلك، عندما توجد مثل هذه الزيادة، يجب على المنشأة المشتريّة لو لا أن تعيد تقييم وتحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة وقياس تكلفة إدماج الأعمال.

استنتاج ١٤٨ كما لاحظ المجلس أن أي زيادة متبقية بعد إعادة التقييم يمكن أن تتضمن واحدة أو أكثر من العناصر التالية:

(أ) الأخطاء التي تبقى، على الرغم من إعادة التقييم، في الاعتراف أو قياس القيمة للعادلة لتكلفة الإدماج أو الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة.

(ب) متطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ غير القيمة عادلة، ولكنه يُعامل على أنه قيمة عادلة بهدف توزيع تكلفة الإدماج.

(ج) الشراء بأسعار منخفضة. ويمكن حدوث هذا مثلاً عندما يرغب بائع مؤسسة الإسماعيل من تلك المؤسسة لأسباب ليست اقتصادية، ويكون مستعداً لقبول ما هو أقل من قيمتها العادلة كمقابل.

استنتاج ١٤٩ واختلف المجلس مع وجهة النظر التي تقيد بأن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى نشوء زيادة معينة. وبالرغم من أن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية لها أثر تخفيض السعر الذي تستند المنشأة المشتريّة لدفعه للمنشأة المشتراة، إلا أن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة سوف يتأثر بشكل مشابه. على سبيل المثال، لنفرض أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لمؤسسة عمل معينة

هي ١٠٠ بشرط إنفاق ٢٠ على إعادة هيكلة المؤسسة، لكن يتم إنفاق ٣٠ فقط إذا لا تتم إعادة هيكلة. ولنفرض أيضاً أنه لا توجد شهرة في مؤسسة العمل. وعليه فإن أي منشأة مشتريّة تكون مستعدة لدفع ٨٠ لشراء مؤسسة العمل، بشرط أن تكون قادرة على توليد التكاليف النقدية الإضافية نتيجة لإعادة الهيكلة. وبالتالي فإن القيمة العادلة لمؤسسة العمل هي ٨٠. ويقارن هذا المبلغ مع صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. إن صافي القيمة العادلة لتلك البنود هو أيضاً ٨٠ وليس ١٠٠، لأنه لم يتم بعد تكبد التكاليف البالغة ٢٠ اللازمة لتوليد قيمة ١٠٠. وبعبارة أخرى، تتمكن توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة وإلتزاماتها وإلتزاماتها الطارئة. وقد لاحظ المجلس أن أحد الأسباب الممكنة لحدوث الأخطاء المشار إليها في الفقرة "بستنتاج ١٤٨ (أ)" هو الفصل بأن تُعكس وبشكل صحيح القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة في موقعها ووضعها الحاليين، مما يمكن مستوى أدائها الحالي.

بستنتاج ١٥٠ عند إعداد مسودة العرض ٣، ووضع هذا المعيار، أخذ المجلس بعين الاعتبار المعالجة الأنسب للزيادة التي تتضمن العناصر المحددة في الفقرة "بستنتاج ١٤٨" من خلال تقييم ما إذا يجب الاعتراف بها:

- (أ) كتخفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة (مثلاً، من خلال التخفيض التلسبي للقيم المنسوبة إلى الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بدون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة)؛ أو
- (ب) كإلتزام منفصل؛ أو
- (ج) مباشرة في الربح أو الخسارة.

الاعتراف بالزيادة كتخفيض في القيم المنسوبة إلى بعض صافي الأصول

بستنتاج ١٥١ اعتبر المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن الإعراف بالزيادة من خلال تخفيض القيم المنسوبة إلى صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مناسبة لأنها تتسم مع أسلوب محاسبة التكلفة التاريخية، من حيث أنها لا تعترف بمجموع صافي الأصول المشتراة بأعلى من إجمالي تكلفة تلك الأصول. إلا أن المجلس رفض وجهة النظر هذه مشيراً إلى أن التخفيض في القيم المخصصة لكل أصل من صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة سيكون حتماً عشوائياً وبالتالي ليس صادقاً، إلى الحد الذي تشتمل به الزيادة على العنصرين الأول والثالث في الفقرة "بستنتاج ١٤٨". والمبلغ الناتج المعترف به لكل بند لا يكون تكلفة، كما لا يكون قيمة عادلة. ويبرز مثل هذا المنهج قضايا إضافية فيما يتعلق بالتقييم اللاحق لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا خفضت المنشأة المشتريّة بشكل تلسبي القيم العادلة المنسوبة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة دون أسعار سوق قابلة للتحديد بسهولة، يتم عكس ذلك التخفيض فوراً بالنسبة لأي من تلك الأصول التي تم قياسها بعد الإعراف المبني على أساس القيمة العادلة.

بستنتاج ١٥٢ إلى الحد الذي تشتمل فيه الزيادة على العنصر الثاني للورد في الفقرة "بستنتاج ١٤٨"، فإن تخفيض القيم المعينة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة التي يُطلب قياسها مبدئياً بقيمتها العادلة من قبل المنشأة المشتريّة لا يكون بياناً صادقاً.

1٥٣ **استنتاج** لاحظ المجلس أنه رغم أنه من الضروري أن تتسم أي إرشادات بشأن تحديد القيم التي يجب أن تعيها المنشأة المشتري لصالح الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة مع الهدف من قياس القيمة العادلة، إلا أن الوضع ليس حالياً كذلك بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إن توزيع الزيادة التي تشمل على العنصر الثاني في الفقرة "استنتاج ١٤٨" على تلك البنود التي لا يتم قياسها مبدئياً من قبل المنشأة المشتري بقيمها العادلة سوف ينتج عنه بالرغم من ذلك الإعتراف المبني بنك البنود من قبل المنشأة المشتري بقيمها العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء. غير أن المجلس قرر أن مثل هذا المنهج لن يكون مناسباً في هذا الوقت:

(أ) لأنه يقوم كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إنماج الأعمال بإعادة النظر في تلك المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي ينتج عنها اعتراف المنشأة المشتري مبدئياً بصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا تعتبر قيم عادلة لكنها تعامل على أنها قيم عادلة لغرض توزيع تكلفة الإنماج.

(ب) لأنه يبرز مزيداً من القضايا فيما يتعلق بالقياس اللاحق لتلك البنود المماثلة لتلك البنود المحددة في الفقرة "استنتاج ١٥١". على سبيل المثال، ينطوي قياس أصول الضريبة المؤجلة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء على خصم منافع الضريبة الإسمية إلى قيمها الحالية. ولا يتسم هذا مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" والذي يقتضي قياس أصول الضريبة المؤجلة بالمبالغ الإسمية. وبناءً عليه، يتم مباشرة عكس أثر الخصم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢.

الإعتراف بالزيادة كإلتزام منفصل

1٥٤ **استنتاج** لاحظ المجلس أن الزيادة التي تشمل على أي من العناصر المحددة في الفقرة "استنتاج ١٤٨" لا تلي تعريف الإلتزام وأن الإعتراف بها كإلتزام لن يكون صحيحاً. ولاحظ المجلس أيضاً أن الإعتراف كإلتزام يبرز قضية متى يجب تخفيض رصيد الإلتزام، إذا حصل ذلك.

الإعتراف بالزيادة مباشرة في الربح أو الخسارة

1٥٥ **استنتاج** استنتج المجلس أن أكثر المعالجات صدقاً لذلك الجزء من الزيادة الناشئة من الشراء بأسعار مخفضة هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة. كما استنتج المجلس أيضاً أن التحديد المنفصل لمبلغ الزيادة المنسوب إلى كل من العنصرين الأول والثاني المحددين في الفقرة "استنتاج ١٤٨" هو أمر غير عملي.

1٥٦ **استنتاج** ونتيجة لذلك، استنتج المجلس أن:

- (أ) للمعالجة الأكثر مناسبة لأي زيادة متبقية بعد أداء المنشأة المشتري لعمليات إعادة التقييم الضرورية هو الإعتراف المباشر في الربح أو الخسارة؛ و
- (ب) بالنسبة لكل عملية إنماج أعمال تحدث خلال فترة الإبلاغ المالي، يجب على المنشأة المشتري أن تصحح عن مبلغ أي من هذه الزيادات ووصف لمبيعتها.

إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل (الفقرات ٥٨-٦٠)

إستنتاج ١٥٧ يتبنى هذا المعيار المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن محاسبة عمليات إندماج الأعمال التي تتحقق على مراحل، مثلاً العمليات المتعقبة لشراء الأسهم. وسوف يعيد المجلس النظر في تلك المتطلبات كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إندماج الأعمال.

إستنتاج ١٥٨ وعلى أية حال، استلم المجلس عدداً كبيراً من الطلبات من هئاته الفرعية للحصول على إرشادات بشأن التطبيق العملي للفقرات ٣٦-٣٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. ونتيجة لذلك فإن المجلس:

(أ) وضح في هذا المعيار أن محاسبة تعديلات القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية وإتزاماتها وإتزاماتها الطارئة كعمليات إعادة تقييم إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً من قبل المنشأة المشترية لا تشير إلى أن المنشأة المشترية قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البوند بعد الاعتراف المبني.

(ب) وضع مثلاً يوضح تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٨-٦٠ من هذا المعيار. ونذكرك المثال مشمول في الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار.

المحاسبة المبنيّة المحددة مؤقتاً (الفقرات ٦١-٦٥)

إستنتاج ١٥٩ يغير هذا المعيار من المتطلبات الواردة في الفقرات ٧١-٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ حول الاعتراف باللاحق بالأصول والإلتزامات القليلة للتحديد للمنشأة المشترية أو التغييرات في القيم المعينة لها. وعندما يكون من الممكن تحديد المحاسبة المبنيّة لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها إندماج الأعمال، اقترحت مسودة العرض ٢، في حين يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، من المنشأة المشترية محاسبة الإندماج باستعمال تلك القيم المؤقتة. ويكون هذا هو الحال إذا كان من الممكن تحديد قيم العادلة المعينة للأصول القليلة للتحديد للمنشأة المشترية أو إلتزاماتها أو إلتزاماتها الطارئة أو تحديد تكلفة الإندماج بشكل مؤقت فقط من قبل المنشأة المشترية في نهاية فترة الإبلاغ المالي التي يحدث فيها الإندماج. ويقتضي هذا المعيار أيضاً:

(أ) الاعتراف ببلية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة لإتمام المحاسبة المبنيّة من تاريخ الإندماج بالشراء وخلال ١٢ شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء.

(ب) الاعتراف، مع وجود استثناءات قليلة محددة، بالتعديلات على المحاسبة المبنيّة للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة المبنيّة فقط لتصحيح خطأ معين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "سياسات المحاسبة والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبناءً عليه لا يمكن تعديل المحاسبة المبنيّة للإندماج لاستيعاب آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية بعد الإندماج.

إستنتاج ١٦٠ وعلى النقيض من ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢:

(أ) أن تعترف المنشأة المشترية لاحقاً بالأصول والإلتزامات القليلة للتحديد للمنشأة المشترية التي لم تلبي معايير الاعتراف المنفصل في وقت المحاسبة المبنيّة لإندماج الأعمال عندما تلبي تلك المعايير؛ و

(ب) أن تدخل المنشأة المشتريّة القيم المعينة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة عندما تتوفر أدلة إضافية تساعد في تقدير قيم تلك البنود في تاريخ الإنماج بالشراء.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، تعرّف المنشأة المشتريّة بأي تعديل من خلال تعديل المبلغ المعين للشهرة أو الشهرة السلبية، ولكن فقط بشرط حدوث التعديل في نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية بدأت بعد إنماج الأعمال، فقط إلى الحد الذي لا يزيد فيه التعديل من المبلغ المسجل للشهرة عن مبلغها القابل للاسترداد. وبخلاف ذلك، يقتضي الأمر الاعتراف بالتعديل في الربح أو الخسارة.

١٦١ يستنتاج ولدى إعداد مسودة العرض ٣ ووضع هذا المعيار، لاحظ المجلس أن لحد أهداف محاسبة إنسجام الأعمال هو أن تعرّف المنشأة المشتريّة بكافة الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة و بالتزاماتها و بالتزاماتها الطارئة التي كانت موجودة واستوفت معايير الاعتراف المنفصل في تاريخ الإنسجام بالشراء بقيمها المعللة في ذلك لتاريخ. واستنتج المجلس أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للاعتراف باللاحق بالأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة يمكن أن يكون قد نتج عنها، في بعض الحالات، محاسبة إنسجام الأعمال بطريقة لا تتجسم مع هذا الهدف. وكان الحال سيكون كذلك إذا استوفى، على سبيل المثال، أصل معين للمنشأة المشتراة لم يلبس معايير الاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة في وقت المحاسبة المبدئية للإنسجام تلك المعايير بسبب حدث يقع بعد تاريخ الإنسجام بالشراء لكن قبل نهاية أول فترة إبلاغ مالي سنوية تبدأ بعد الإنسجام.

١٦٢ يستنتاج وعلى أية حال، لاحظ المجلس أيضاً أنه من غير الممكن عادة أن تحصل المنشأة المشتريّة قبل تاريخ الإنسجام بالشراء على كافة المعلومات الضرورية، مباشرة بعد تاريخ الإنسجام بالشراء، لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة ١٦١. وبالتالي فإنه ليس من الممكن غالباً أن تكتمل المنشأة المشتريّة محاسبة الإنسجام في وقت لاحق بعد ذلك. وعليه استخلص المجلس أنه يجب لهذا المعيار، وبدون تعديل الهدف المذكور في الفقرة ١٦١، منح المنشأة المشتريّة فترة من الوقت بعد تاريخ الإنسجام بالشراء لإتمام محاسبة إنسجام الأعمال. واستنتج المجلس أيضاً أنه من الضروري تحديد فترة قصوى من الوقت يتم خلالها إتمام تلك المحاسبة، حتى وإن كان بشكل عشوائي، لمنع تعديل المحاسبة بشكل غير محدد. واستخلص المجلس أن فترة ١٢ شهر هي فترة معقولة.

١٦٣ يستنتاج ودعم عموماً مجاوبو مسودة العرض ٣ المنهج المذكور أعلاه. أما الأقلية التي لم تؤيده فقد تساءلت ما إذا كانت فترة ١٢ شهراً هي فترة كافية لإتمام المحاسبة المبدئية. غير أنه لم يكن هناك إجماع واضح بين المجاوبين حول الفترة البديلة المناسبة، كما لم يوضح المجاوبون السبب وراء كون بدائلهم المقترحة أقل اعتباراً من اقتراح المجلس في مسودة العرض ٣.

التعديلات بعد إتمام المحاسبة المبدئية (الفقرات ٦٣-٦٥)

١٦٤ يستنتاج ابتداءً المجلس مدلولاته بشأن متى يجب اقتضاء التعديلات على المحاسبة المبدئية لإنسجام الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة من خلال أولاً دراسة الظروف الأخرى التي تقتضي فيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح بتعديل محاسبة معاملة معينة بأثر رجعي. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، وفي حال عدم وجود تغيير في السياسة المحاسبية، يقتضى من المنشأة أن تعدل بياناتها

المالية يؤثر رجعي لتصحيح خطأ معين فقط. وقد استخلص المجلس أنه من غير الملائم أن يقتضي هذا المعيار أو يسمح بإجراء تعديلات يؤثر رجعي على محاسبة إدماج الأعمال لفرض غير تصحيح خطأ معين. ولهذا، قرر المجلس، مع وجود الاستثناءات الثلاث التي نوقشت في الفقرات 'ب'ستنتاج ١٦٥- 'ب'ستنتاج ١٦٩، وجوب أن يقتضي هذا المعيار من المنشأة المشترية تعديل المحاسبة المبنية للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة لتصحيح خطأ معين فقط وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨. وقد أيد هذا المتطلب كلفة مجلوبو مودوة العرض ٣ تقريباً.

ب'ستنتاج ١٦٥ ويتعلق اثنان من الاستثناءات الثلاث من هذا المتطلب بتعديلات تكلفة إدماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبنية لإندماج الأعمال. ويتم مناقشة تلك الاستثناءات في الفقرتين 'ب'ستنتاج ١٦٦ و 'ب'ستنتاج ١٦٧. ويتعلق الاستثناء الثالث بالإعتراف اللاحق من قبل المنشأة المشترية بأصول الضريبة المؤجلة التي لا تلي معيار الإعتراف المنفصل عند المحاسبة المبنية لإندماج الأعمال. وتتم مناقشة هذا الاستثناء في الفقرتين 'ب'ستنتاج ١٦٨ و 'ب'ستنتاج ١٦٩.

التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال بعد إتمام المحاسبة المبنية

ب'ستنتاج ١٦٦ عندما تنص اتفاقية إدماج الأعمال على تعديل على تكلفة الإدماج مترتبة على أحداث مستقبلية، تقتضي الفقرة ٣٢ من هذا المعيار أن يشمل مبلغ التعديل في تكلفة الإدماج في تاريخ الإدماج بالشراء إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية. ووفقاً للفقرة ٣٣، إذا تم تضمين مبلغ التعديل في تكلفة الإدماج في وقت المحاسبة المبنية للإندماج لكن لم تقع الأحداث المستقبلية أو أن التقدير بحاجة إلى مراجعة، فإن تكلفة الإدماج يجب تعديلها وفقاً لذلك. ووفقاً للفقرة ٣٤، إذا لم يتم شمل مبلغ التعديل في تكلفة الإدماج في وقت المحاسبة المبنية للإندماج ويصبح التعديل فيما بعد محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية، فإن تكلفة الإدماج يجب أيضاً تعديلها وفقاً لذلك. إن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من هذا المعيار هما استثناءان من المبدأ الذي يتبناه المجلس والذي يفيد بوجوب تعديل المحاسبة المبنية لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين.

ب'ستنتاج ١٦٧ وكما هو مشار إليه في الفقرة 'ب'ستنتاج ١٦٧، ينقل هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات التعديلات على تكلفة إدماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية، دون إعادة النظر فيها. ويحدد المجلس دراسة تلك المتطلبات، وبالتالي الاستثناءين المتعلقين بالمبدأ الذي يفيد بإمكانية تعديل المحاسبة المبنية لإندماج الأعمال فقط لتصحيح خطأ معين، كجزء من المرحلة الثانية من مشروع عمليات إدماج الأعمال.

الإعتراف بأصول الضريبة المؤجلة بعد إتمام المحاسبة المبنية (الفقرة ٦٥)

ب'ستنتاج ١٦٨ احتوى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ استثناءاً من المتطلبات الموضحة في الفقرة 'ب'ستنتاج ١٦٠ للإعتراف اللاحق بالأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشترية. ونشأ ذلك الاستثناء بسبب المحاسبة التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٢ عندما تم لاحقاً تحقيق المنافع المحتملة من

عمليات ترحيل خسائر ضريبية الدخل للمنشأة المشتراة أو أية أصول ضريبية موقعة أخرى لا تليق
معايير الاعتراف المنفصل عندما تمت المحاسبة المبذولة لإندماج الأعمال.

استنتاج ١٦٩ تنقل الفقرة ٦٥ في هذا المعيار من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ متطلبات محاسبة لتحقيق اللاحق
لمنافع ضريبية محتملة، دون إعادة النظر فيها. وهذه المتطلبات:

- (أ) تمثل أيضاً استثناء من المبدأ الذي يتيبناه المجلس والذي يفرض بوجوب تعديل المحاسبة المبذولة
لإندماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لتصحيح خطأ معين؛ و
(ب) تتم دراستها من قبل المجلس كجزء من المرحلة الثانية لمشروع عمليات إندماج الأعمال.

الإفصاح (الفقرات ٦٦-٧٧)

استنتاج ١٧٠ تماثياً مع هدف المجلس المتمثل في توضيح المبادئ العريضة التي تؤكد على معالجة محاسبية
مطلوبة في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، قرر المجلس وجوب أن ينص هذا المعيار
بصرامة على الأهداف المقصود أن تليها متطلبات الإفصاح المختلفة. ولتحقيق تلك الغاية، حدد
المجلس أهداف الإفصاح الثلاث التالية:

(أ) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشتري بمعلومات تمكنهم من تقييم طبيعة عمليات
إندماج الأعمال وأثرها المالي التي تم تنفيذها خلال فترة الإبلاغ المالي أو بعد تاريخ
الميزانية العمومية وقبل التصريح بصدور البيانات المالية.

(ب) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشتري بمعلومات تمكنهم من تقييم الآثار المالية
للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية
المتعلقة بعمليات إندماج الأعمال التي تم تنفيذها في الفترة الحالية أو في فترات سابقة.

(ج) تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة المشتري بمعلومات تمكنهم من تقدير التغيرات في
المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

استنتاج ١٧١ بدأ المجلس مناقشته بشأن متطلبات الإفصاح اللازمة لتحقيق هذه الأهداف من خلال تقييم متطلبات
الإفصاح الواردة في التفسير رقم ٢٨ إندماج الأعمال تاريخ التبادل " والقيمة العادلة لأدوات حقوق
الملكية " ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢. واستخلص المجلس أن المعلومات المفصّل عنها وفقاً للتفسير
رقم ٢٨ حول أدوات حقوق الملكية الصادرة كجزء من تكلفة إندماج الأعمال تساعد في تحقيق
الهدف الأول من الأهداف الثلاث المبينة أعلاه. لذلك قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح الواردة
في التفسير رقم ٢٨ إلى هذا المعيار.

استنتاج ١٧٢ استخلص المجلس أيضاً أن المعلومات المفصّل عنها سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ بشأن
عمليات إندماج الأعمال المصنفة كعمليات إندماج بالثراء وشهرة تساعد على تحقيق الأهداف
المذكورة أعلاه. وبناءً عليه، قرر المجلس نقل متطلبات الإفصاح ذات العلاقة الواردة في معيار
المحاسبة الدولي ٢٢ إلى هذا المعيار، مع أنه يجب لتتمكن القرارات الأخرى للمجلس في هذا
المشروع. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ الإفصاح عن مبلغ أي تعديل خلال
الفترة على الشهرة أو الشهرة السلبية ناتج عن التحديد اللاحق أو التغيرات في قيمة الأصول
والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة. وتتماشى مع قرار المجلس أنه يجب على المنشأة

المشتري، مع وجود استثناءات محددة، تعديل المحاسبة المبدئية للإندماج بعد إتمام تلك المحاسبة فقط لغرض تصحيح خطأ معين (انظر الفقرات "إستنتاج ١٦٤ - إستنتاج ١٦٩")، وقد تم تعديل متطلبات الإفصاح الخالص بمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ في هذا المعيار ليقضي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتصحيح الأخطاء المطلوب الإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

إستنتاج ١٧٣ ثم قام المجلس بتقييم ما إذا كان يجب تضمين أي متطلبات إفصاح إضافية في هذا المعيار لضمان تحقيق أهداف الإفصاح الثلاثة المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠". ومع الأخذ بعين الاعتبار الهدف المتمثل في السعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأن محاسبة عمليات إنماج الأعمال، درس المجلس في إجراء تقييمه متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحلية المقابلة لكل من شركاتها من الهيئات الواضحة للمعايير.

إستنتاج ١٧٤ ونتيجة لذلك، وبعد دراسة ملاحظات مجاوبى مسودة العرض ٣، حدد المجلس وقرر أن يشمل في هذا المعيار متطلبات الإفصاح الإضافية التالية التي تستنتج أنها ستساعد في تحقيق الهدف الأول من الأهداف الثلاثة للإفصاح المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠":

(أ) بالنسبة لكل عملية إنماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

(١) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإنماج بالشراء لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة والتزاماتها والتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل الإنماج. وإذا لم يكن مثل ذلك الإفصاح أمراً عملياً، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مرفقة بتفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(٢) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي ينتج عنها الإعراف بالشهرة - بما في ذلك وصف لكل أصل غير ملموس لم يُعترف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لحجم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية - أو وصف لطبيعة الزيادة (أي الزيادة في حصة المنشأة المشتري في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والتزاماتها والتزاماتها الطارئة عن التكلفة).

(٣) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة منذ تاريخ الإنماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشتري للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي، فإذا كان مثل هذا الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مقرونة مع تفسير لسبب كون الحالة كذلك.

(ب) المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لكل عملية إنماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة وإجمالاً لعمليات إنماج الأعمال التي لا تعتبر هامة بشكل منفرد.

(ج) الإيراد والربح أو الخسارة للمنشأة المندمجة للفترة كما لو كان تاريخ الإنماج بالشراء لكافة عمليات إنماج الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صالاف بداية تلك الفترة، ما لم يكن هذا الإفصاح غير عملي.

إستنتاج ١٧٥ قرر المجلس أيضا أنه للمساعدة في تحقيق هدف الإفصاح الثاني المبين في الفقرة "إستنتاج ١٧٠"، يجب أن يقتضي هذا المعيار أيضا من المنشأة المشتريّة الإفصاح عن المبلغ وتقسيمه لأي ربح أو خسارة معترف بها في الفترة الحالية:

(أ) ترتبط بالأسول القابلة للتحديد المشتراة أو الإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المضمونة فسي إدماج الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة الحالية أو السابقة؛ و

(ب) تكون ذات حجم، أو طبيعة، أو تكرار بحيث يرتبط الإفصاح بفهم الأداء المالي للمنشأة المندمجة.

إستنتاج ١٧٦ فيما يتعلق بهدف الإفصاح الثالث المبين في الفقرة "إستنتاج ١٧٠"، استخلص المجلس أن متطلب الإفصاح عن مطابقة المبلغ المسجل للشهرة في بداية ونهاية الفترة يجب تحديده ليقتضي الإفصاح المنفصل لصافي فروقات التبادل الناشئة خلال الفترة.

إستنتاج ١٧٧ وبعد إتخاذ القرار بشأن متطلبات الإفصاح الإضافية هذه، لاحظ المجلس إمكانية وجود حالات لا تلبى فيها المعلومات المفصح عنها بموجب متطلبات محددة بشكل كامل أهداف الإفصاح الثلاث المبينة في الفقرة "إستنتاج ١٧٠". لذلك وافق المجلس على وجوب أن يقتضي هذا المعيار الإفصاح في مثل هذه الحالات عن مثل تلك المعلومات الإضافية حسبما هو لازم لتلبية تلك الأهداف.

إستنتاج ١٧٨ وتقتضي أيضا الفقرة ٦٧ من هذا المعيار أنه عند إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من تكلفة إدماج الأعمال، يجب على المنشأة المشتريّة الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية الصادرة أو القابلة للإصدار، والقيمة العادلة لتلك الأدوات، وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. واستخلص المجلس، أنه على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يقتضي صراحة الإفصاح عن هذه المعلومات، إلا أنه يجب على المنشأة المشتريّة رغم ذلك تزويده بها كجزء من الإفصاح عن تكلفة الإدماج بالشراء ووصف لمقابل الشراء المدفوع أو الواجب دفعه بشكل طارئ وفقا للفقرة ٨٧(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وقرر المجلس أنه لتجنب التطبيق غير المنسجم لهذا المعيار، يجب أن يقتضي هذا المعيار صراحة الإفصاح عن هذه المعلومات.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ٧٨-٨٥)

إستنتاج ١٧٩ باستثناء ما تم مناقشته في الفقرات "إستنتاج ١٨١ - إستنتاج ١٨٤"، ينطبق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي يصانف فيها تاريخ الإقفالية ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ (أي تاريخ إصدار هذا المعيار)، وعلى محاسبة أي شهرة أو زيادة ناشئة عن عملية كهذه لإدماج الأعمال.

إستنتاج ١٨٠ ولاحظ المجلس أن اقتضاء تطبيق هذا المعيار يؤثر رجعي على كافة عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيه تاريخ الإقفالية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يمكن أن يحسن قابلية مقارنة المعلومات المالية. إلا أن هذا المنهج يسبب مشاكل وذلك للأسباب التالية:

(أ) احتمال استحالة تحديد من عمليات إدماج الأعمال لأن المعلومات اللازمة قد لا توجد أو قد لا يمكن الحصول عليها بعد ذلك.

(ب) أنه يقتضي تحديد التقديرات التي كان من الممكن إجراؤها في تاريخ سابق، وبناءً على ذلك فهو يسبب مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي - وبالتحديد ما إذا يجب شمل

منافع الفهم التحليلي أو استثناءها من تلك التقديرات، وإذا تم استثناءها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى القائمة في تاريخ طلب التقديرات.

وستخلص المجلس أن المشاكل المرتبطة بتطبيق هذا المعيار بأثر رجعي تفوق، على جميع الأصعدة، منفعة قابلية المقارنة المصنفة للمعلومات المالية.

التطبيق المحدود بأثر رجعي (الفقرة ٨٥)

١٨١ من ثم درس المجلس ما إذا كان التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار يجب أن يُسمح به رغم ذلك. ولدى إعداد مسودة العرض ٣، استخلص المجلس أن هذا الأمر سيكون له أثر تزويد مستخدمي البيانات المالية بخيار يتعلق بالأحكام الانتقالية، وسيضعف بذلك من قابلية مقارنة المعلومات المالية وجهود المجلس لإزالة الخيارات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعليه، اقترحت مسودة العرض ٣ منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإدماج التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية قبل تسريح إصدار هذا المعيار.

١٨٢ ولدى بعض مجاوبو مسودة العرض ٣ قلقهم من أن منع التطبيق بأثر رجعي لهذا المعيار على عمليات الإدماج التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية قبل تاريخ إصدار هذا المعيار لا يتسجم مع الخيار المقدم للمنشآت التي تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١^١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لمنشآت تتبنى للمرة الأولى المعايير المذكورة أعلاه إعادة بيان عملية إدماج أعمال سابقة وللإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشرط إعادة بيان أيضا عن كافة عمليات إدماج الأعمال اللاحقة. وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) إن اقتضاء تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على كافة عمليات إدماج الأعمال السابقة يسبب مشكلة للأسباب التي ذكرت في الفقرة "بستنتاج ١٨٠".

(ب) يكون لدى مستخدمي هذا المعيار والذين هم أيضا مسجلين في الولايات المتحدة المعلومات اللازمة لتطبيق بياني معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤١ إدماج الأعمال ورقم ١٤٢^{١٢} الشهيرة والأصول الأخرى غير الملموسة^{١٣}، من تسريح نفاذ تلك المعايير. وسيجعل توفر تلك المعلومات من تطبيق هذا المعيار والنسخ المعدلة من محاسري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ أمرا عمليا من نفس تلك التاريخ على الأقل.

١٨٣ لاحظ المجلس أن منح المنشآت خيار تطبيق هذا المعيار على عمليات إدماج أعمال سابقة من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذ هذا المعيار إنما يضيف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. غير أن المجلس لاحظ أيضا أن إصدار أي معيار دولي لإعداد التقارير المالية جديد أو معدل يعكس رأيه بأن تطبيق ذلك المعيار سوف ينتج عنه معلومات أكثر فائدة يتم تقديمها للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو كفاءتها النقدية. وعلى ذلك الأساس، يُسمح بالفعل للمنشآت، ويتم تشجيعها، على تطبيق معيار جديد أو معدل قبل تاريخ نفاذه. وستخلص المجلس أنه إذا كان من العملي بالنسبة للمنشأة أن تطبق هذا المعيار ابتداء من أي تاريخ قبل تواريخ نفاذه، يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية للمنشأة بمعلومات أكثر فائدة مما كان الوضع عليه سابقا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وستخلص المجلس أن منفعة تزويد المستخدمين بمعلومات أكثر فائدة بشأن المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المحدود بأثر رجعي لهذا المعيار تفوق مصاوي احتمال ضعف قابلية المقارنة.

إستنتاج ١٨٤ ولهذا، ويمكن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٣، بسمح هذا المعيار للمنشآت بتطبيق متطلبات هذا المعيار من أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ المبينة في الفقرات ٧٨-٨٤ من هذا المعيار بشرط:

(أ) أنه قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار على عمليات إدماج الأعمال السابقة في الوقت الذي تمت فيه محاسبة عمليات إدماج الأعمال تلك بشكل مبني؛ و

(ب) أن تطبق المنشأة أيضا النسخ المحلة من معياري المحاسبة الدوليين ٣٦ و ٣٨ بأثر مستقبلي من نص ذلك التاريخ، وأن تحصل المنشأة مسبقا على التقديرات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق تلك المعايير من ذلك التاريخ بحيث لا تكون هناك حاجة لتحديد التقديرات التي كان يجب إجراؤها في تاريخ سابق.

الشهرة المعترف بها سابقا (الفقرتان ٧٩ و ٨٠)

إستنتاج ١٨٥ إن متطلب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي بصانف فيها تاريخ الإثباتية تاريخ إصدار هذا المعيار أو بعد ذلك التاريخ (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يثير عددا من القضايا الإضافية، وإحدى تلك القضايا ما إذا كان يجب الاستمرار في محاسبة الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثباتية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى إلى ما بعد ذلك التاريخ وفقا للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (أي يتم إطفائها واختبارها فيما يخص انخفاض القيمة) أو وفقا للمتطلبات الواردة في هذا المعيار (أي يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة فقط). وتتعلق قضية أخرى مماثلة بالشهرة السلبية الناشئة من إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثباتية تاريخ تطبيق هذا المعيار لأول مرة. وتمت مناقشة هذا الموضوع الأخير في الفقرات "إستنتاج ١٨٩- إستنتاج ١٩٥".

إستنتاج ١٨٦ وبالإسجام مع قراره السابق بشأن محاسبة الشهرة بعد الإعراف المبني (انظر الفقرات "إستنتاج ١٣٦- إستنتاج ١٤٢")، استخلص المجلس أن عدم إطفاء الشهرة بالإشتراك مع اختبار انخفاض القيمة هو أكثر الأساليب صدقا في محاسبة الشهرة ولهذا يجب تطبيقه في جميع الظروف، بما في ذلك الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثباتية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. واستخلص المجلس أيضا أنه إذا استمر إطفاء هذه الشهرة بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، سوف تغتفر البيانات المالية لقابلية المقارنة وهو المبدأ الذي أقتع المجلس لأن يرفض منهجا مختلفا لمحاسبة الشهرة، أي السماح للمنشآت بأن تختار بين الإطفاء واختبار انخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٧ ونتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب تطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي، من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، على ما يلي:

(أ) الشهرة المشتراة في إدماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الإثباتية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى؛ و

(ب) الشهرة الناشئة من حصة في منشأة مسيطرة عليها بشكل مشترك تم الحصول عليها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى وتتم محاسبتها من خلال تطبيق التوحيد التام.

إستنتاج ١٨٨ وبإستجابة للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض ٣، يوضح هذا المعيار أيضا أنه إذا اعترفت المنشأة مسبقا بالشهرة كقطاع من حقوق الملكية، ينبغي عليها عدم الاعتراف بتلك الشهرة في الربح

أو الخسارة إذا تصرف بكل أو بجزء من العمل الذي تتعلق به تلك الشهرة أو إذا انخفضت قيمة وحدة توليد النقد التي تتعلق بها الشهرة.

الشهرة السلبية المعترف بها سابقاً (الفقرة ٨١)

يستنتاج ١٨٩ وأخذ المجلس بعين الاعتبار ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة من إندماج الأعمال الذي يسبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختلصت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) يجب أن:

- (أ) تستمر محاسبته بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، أي أن يتم تأجيله والإعتراف به في الربح أو الخسارة في فترات مستقبلية من خلال مقارنة الزيادة مقابل الخسائر و/أو المصاريف المستقبلية ذات العلاقة؛ أو
- (ب) يلغى الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى مع تعديل مقابل على الرصيد الإجمالي للأرباح المحتجزة.

يستنتاج ١٩٠ وفي دراسة هذه المسألة، لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لم يسمح للمنشأة المشتركة بالإعتراف بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتركة في تاريخ الإندماج بالشراء كجزء من توزيع تكلفة إندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أيضاً أن التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ كان يمكن أن ينتج عنه التزامات تنشأ نتيجة الإندماج لم تكن التزامات للمنشأة المشتركة مباشرة قبل الإعتراف الخاص بالإندماج كجزء من توزيع تكلفة الإندماج. وبناءً عليه، فإن المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة من الإندماج الذي يسبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يمكن أن يتضمن واحداً أو أكثر من العناصر التالية:

- (أ) التزامات طارئة غير معترف بها للمنشأة المشتركة في تاريخ الإندماج بالشراء.
- (ب) أخطاء في قياس القيمة العادلة للمقابل المدفوع أو صفافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد. ويمكن أن تتعلق أخطاء القياس هذه، على سبيل المثال، بالفشل في عكس توقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية بشكل صحيح في القيمة السوقية لصفافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتركة.
- (ج) متطلب في معيار محاسبي لقياس صفافي الأصول المشتراة القابلة للتحديد بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة.
- (د) شراء بأسعار مخفضة.

يستنتاج ١٩١ واستنتج المجلس أنه باستثناء الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتركة، لا تلي العنصر المذكورة أعلاه تعريف الإنترلم. وعليه، يجب عدم الاستمرار في الإعتراف بها كلرصدة دائنة موجلة في الميزانية العمومية بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

يستنتاج ١٩٢ ولاحظ المجلس أنه، إلى الحد الذي يتكلف فيه المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى من الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتركة في تاريخ الإندماج بالشراء، كان من الممكن حل أو عدم حل تلك الالتزامات الطارئة. فإذا تم حل الإنترلم الطارئ، كان سيتم الإعتراف بالمصرف ذو العلاقة (إن وجد) من قبل المنشأة المندمجة في الربح أو الخسارة. وبناءً على ذلك، استنتج المجلس أن أي عنصر في المبلغ المسجل للشهرة السلبية يتعلق بالالتزامات الطارئة للمنشأة المشتركة التي تم حلها يجب إلغاء الإعتراف به في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

بإستنتاج ١٩٣ وأشار المجلس إلى أنه إذا لم يتم حل الإلتزام الطارئ المشمول في المبلغ المسجل للشهرة السلبية في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، فإن الجزء من المنسوب من المبلغ المسجل إلى ذلك الإلتزام الطارئ يمكن نظرياً عزله وترحيله كالإلتزام بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. غير أن المجلس وافق على أن عزل الإلتزام الطارئ من المحتمل أن يكون صعباً جداً على الصعيد العملي؛ إذ يمكن أن لا تتوفر المعلومات اللازمة أو لا يمكن بعد الآن الحصول عليها. وإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي تحديد التقديرات التي يمكن أن تكون قد أجريت في تاريخ سابق، وبناءاً عليه تنشأ مشاكل فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي.

بإستنتاج ١٩٤ وعلاوة على ذلك، تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢ تأجيل الشهرة السلبية والإعتراف بها كدخل في الفترات المستقبلية من خلال مقارنة لزيادة مقابل الخسائر و/أو المصاريف المستقبلية ذات العلاقة التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشتريّة المتعلقة بالاندماج بالشراء ويمكن قياسها بموثوقية. وإلى الحد الذي لا تتعلق فيه الشهرة السلبية بتوقعات الخسائر والمصاريف المستقبلية التي تم تحديدها في خطة المنشأة المشتريّة ويمكن قياسها بموثوقية، تم الإعتراف بمبلغ لا يتجاوز إجمالي القيم العادلة للأصول غير النقدية القابلة للتحديد المشتراة كدخل على أساس منتظم خلال المتوسط المرجح للصمر الإنتاجي المتبقي للأصول المستهلكة القابلة للتحديد المشتراة. وتم الإعتراف بأبوة شهرة سلبية متبقية مباشرة كدخل. وبناءاً على ذلك، إذا لم يتم تحديد الإلتزام الطارئ للمنشأة المشتراة الذي لم يتم حله في خطة المنشأة المشتريّة المتعلقة بالاندماج بالشراء، كان سيتم الإعتراف ببعض أو كل ذلك الإلتزام الطارئ كدخل قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع إنساقفة مزيداً من التعميد عند محاولة عزل الجزء المنسوب من المبلغ المسجل للإلتزام الطارئ الذي لم يتم حله.

بإستنتاج ١٩٥ وعلى أساس هذه النقاشات، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار إلغاء الإعتراف بكامل المبلغ المسجل للشهرة السلبية في بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الأصول غير الملموسة المعترف بها سابقاً (الفقرة ٨٢)

بإستنتاج ١٩٦ يوضح هذا المعيار معايير الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. وبناءاً على ذلك درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت تطبيق تلك المعايير لإعادة تقييم ما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أي منها لا يلبى معايير الإعتراف المنفصل كشهرة؛ و
- (ب) المبلغ المسجل للشهرة المشتراة في إندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار (أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار) وإعادة تصنيف أي عنصر من الشهرة يلبى معايير الإعتراف المنفصل كأصل غير ملموس قابل للتحديد.

بإستنتاج ١٩٧ ولاحظ المجلس أن تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المعترف به الذي يلبى معايير الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة هو أمراً واضحاً إلى حد ما، وأن اقتضاء إعادة التصنيف كشهرة إذا لم يتم استيفاء المعايير يحسن من قابلية مقارنة البيانات المالية. وعلى أية حال، فإن تحديد وإعادة

تصنيف الأصول غير الملموسة التي تلبي تلك المعايير التي تم شملها سابقاً في الشهرة بسبب
مشكلة لنفس الأسباب التي تكمن وراء المشكلة من اقتضاء التطبيق بأثر رجعي للمتطلبات الواردة
في هذا المعيار على كافة عمليات إدماج الأعمال السابقة.

١٩٨ إستنتاج
و نتيجة لذلك، استخلص المجلس وجوب أن يقتضي هذا المعيار تطبيق معايير الاعتراف بالأصول
غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة فقط لإعادة تقييم المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة
المعترف بها المشتركة في إدماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ إصدار هذا المعيار
(أو في تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار). ويجب أن لا يقتضي
هذا المعيار تطبيق المعايير لإعادة تقييم المبلغ المسجل للشهرة المشتركة قبل تاريخ تطبيق هذا
المعيار للمرة الأولى.

١٩٩ إستنتاج
و لاحظ المجلس أن الأحكام الانتقالية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨
"الأصول غير الملموسة" قد سمحت، إلا أنها لم تقتضي، إعادة التصنيف بأثر رجعي لأصل غير
ملموس يتم شرفه في إدماج الأعمال الذي كان عبارة عن إدماج بالشراء ويتم تضمينه في الشهرة
لكنه استوفى المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة
الدولي ٣٨ للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. غير أن المجلس لاحظ أن تبني مثل هذا المنهج
في هذا المعيار يكون له أثر تزويد معدي البيانات المالية بخيار معين فيما يخص الأحكام الانتقالية،
والتقليل بذلك من شأن قابلية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في إزالة الخيارات من المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية. كما لاحظ المجلس أن مثل ذلك الخيار كان من المحتمل أن يعمل
كمحفز لإعادة عرض البيانات المالية فقط في حال تلتى عن إعادة العرض ذلك منفعة للمنشأة
بطريقة ما. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس أنه لا يجب أن يسمح هذا المعيار أيضاً بخيار تطبيق
معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة، على الشهرة المشتركة قبل
تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى.

الاستثمارات التي تحصل عليها على أساس حقوق الشركاء (الفقرتان ٨٣ و ٨٤)

٢٠٠ إستنتاج
ب الإنسجام مع قرار المجلس بوجوب تطبيق هذا المعيار على محاسبة عمليات إدماج الأعمال التي
يكون فيها تاريخ الاتفاقية في أو بعد تاريخ إصدار هذا المعيار ولية شهرة أو زيادة ناشئة عن
عمليات الإدماج تلك (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا المعيار)،
وافق المجلس أن يتم تطبيق هذا المعيار أيضاً على محاسبة أية شهرة أو زيادة مشمولة في المبلغ
المسجل للاستثمار الذي يتم محاسبته على أساس حقوق الشركاء والذي يتم شرفه في أو بعد تاريخ
تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وبناءً على ذلك، إذا كان المبلغ المسجل للاستثمار يتضمن شهرة،
لا يجب تضمين إطفاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة
المستثمر بها. وإذا تضمن المبلغ المسجل للاستثمار زيادة معينة، يجب تضمين مبلغ تلك الزيادة
كدخل في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها في الفترة التي تم فيها شراء
الاستثمار.

٢٠١ إستنتاج
و على أية حال، وكما هو مذكور في الفقرة "إستنتاج ١٨٥"، فإن متطلبات تطبيق هذا المعيار على
محاسبة الشهرة أو أي زيادة ناشئة عن عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الاتفاقية في أو
بعد تاريخ إصدار هذا المعيار (أو من تاريخ سابق إذا اختارت المنشأة تطبيق الفقرة ٨٥ من هذا
المعيار) تؤثر عدداً من القضايا الإضافية. وإحدى تلك القضايا هي ما إذا كانت الشهرة المشتركة في
الإدماج الذي سبق فيه تاريخ الاتفاقية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبتهاء بعد

ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ لو هذا المعيار. ومن القضايا الأخرى هو ما إذا كان المبلغ المسجل للشهرة السلبية الناشئة عن اندماج الأعمال الذي سبق فيه تاريخ الإقفالية تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يجب محاسبته بعد ذلك التاريخ كرصيد دفن مؤجل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ أو إلغاء الإعتراف به.

إستنتاج ٢٠٢ هناك أسئلة تتعلق بهذه القضايا، بالنسبة للإستثمارات التي تتم محاسبته على أساس حقوق الشركاء التي يتم شرائها قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، حول ما إذا يجب على المستثمر، حساب حصته من ربح أو خسارة الجهة المستثمر بها بعد ذلك التاريخ من خلال ما يلي:

(أ) في حالة الإستثمار الذي يتضمن اسماً للشهرة في مبلغه المسجل، الإستمرار في تضمين تعديل معين لإلغاء تلك الشهرة؛ أو

(ب) في حالة الإستثمار الذي يتضمن اسماً للشهرة السلبية في مبلغه المسجل، الإستمرار في عكس منهج التاجيل والمطابقة الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لتلك الشهرة السلبية.

إستنتاج ٢٠٣ ولأسباب التي استنتج المجلس من أجلها أنه يجب محاسبة الشهرة المعترف بها سابقاً بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرتين "إستنتاج ١٨٦ وإستنتاج ١٨٧)، استنتج المجلس أيضاً أن أي شهرة مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شرائه قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب محاسبته بعد ذلك التاريخ من خلال تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وبناءً على ذلك، يجب عدم تضمين إلغاء تلك الشهرة الإسمية في تحديد حصة المستثمر في ربح أو خسارة لجهة المستثمر بها.

إستنتاج ٢٠٤ وعلى نحو مماثل، لأسباب التي استخلص المجلس من أجلها أنه يجب إلغاء الإعتراف بالشهرة السلبية المعترف بها سابقاً (انظر الفقرات "إستنتاج ١٨٩-إستنتاج ١٩٥)، استخلص المجلس أيضاً أن أية شهرة سلبية مشمولة في المبلغ المسجل لإستثمار تتم محاسبته على أساس حقوق الملكية يتم شرائه قبل تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب إلغاء الإعتراف بها في تاريخ تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، مع تعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

الآراء المعارضة بشأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ الآراء المعارضة لكل من جيوفري وايتنتون وتاسموي يامادا

أراء ١ عارض البروفسور وايتنتون والأستاذ يامادا إصدار هذا المعيار.

أراء ٢ استندت معارضة البروفسور وايتنتون إلى ثلاثة أسس: أولاً، قرار المجلس تأجيل دراسة "محاسبة البداية" بدلاً من تنفيذها مباشرة مكان محاسبة تجميع المصالح. ثانياً، معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة المشتركة والإنترنت الطارئة المضمنة في إدماج الأعمال. وثالثاً، إلغاء إطفاء الشهرة.

أراء ٣ واعترض الأستاذ يامادا بسبب مماثلة إلغاء إطفاء الشهرة.

"محاسبة البداية"

أراء ٤ يشير البروفسور وايتنتون إلى أن محاسبة البداية تعامل إدماج الأعمال على أنه تأسيس لمنشأة جديدة. ولهذا فإنها تقتضي إعادة تقييم كافة أصول المنشآت الدلجة (بما في ذلك، عند تطبيق الأسلوب بشكله المجرد، الشهرة) بالقيمة الحالية في تاريخ الاندماج. وتطبق هذه المحاسبة بشكل جوهري أسلوب الشراء على طرفي إدماج الأعمال. وهي بذلك تقدم، من وجهة نظر البروفسور وايتنتون، تمثيلاً مناسباً للواقع الاقتصادي "لدمج الحقيقي" أو "توحيد المصالح" التي تتأثر فيه جميع أطراف إدماج الأعمال جزئياً بالمعاملة. وقد وجد منهج البداية منذ فترة طويلة في النصوص المحاسبية وتم اقتراح نسخة منه (أسلوب المنشأة الجديدة) في مسودة العرض ٢٢ (١٩٨١) "محاسبة عمليات إدماج الأعمال"، ومسودة العرض التي سبقت معيار المحاسبة الدولي ٢٢ (١٩٨٣) "محاسبة عمليات إدماج الأعمال". ويعتقد البروفسور وايتنتون أنه لا يجب تأجيل مزيداً من دراسة هذا الأسلوب.

أراء ٥ يعتقد البروفسور وايتنتون أيضاً أنه في حين ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشكل صحيح بإمكانية وجود عمليات دمج حقيقي (انظر الفقرات "استنتاج ٤٠ - استنتاج ٤٢" و "استنتاج ٤٧")، إلا أنه يمكن أن يقلل من تقدير نطق عمليات إدماج الأعمال التي يمكن شملها في هذه الفئة. ومن وجهة نظر البروفسور وايتنتون، يمكن أن يسم "الاندماج بالشراء الحقيقي" بكونه مماثلاً للاستثمار من قبل المؤسسة الدلجة، الذي يمكن أن يوسع من نطاق العمل لكنه لا يؤثر جزئياً على الأنشطة القائمة للمنشأة المشتري. ومن ناحية أخرى يؤدي الدمج الحقيقي إلى تغيير جذري في مجرى كافة الأنشطة القائمة. وبين هاتين الفئتين توجد مجموعة من عمليات إدماج الأعمال التي تتدرج بسهولة أقل ضمن إحدى الفئتين. وعندما كان أسلوب تجميع المصالح هو المعالجة المحاسبية البديلة المتاحة لعمليات الدمج (كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، أدت الاختلافات الجزئية بين نتيجة تطبيق ذلك الأسلوب وأسلوب الشراء إلى احتمال عشوائية المحاسبة عبر حدود الدمج/الاندماج بالشراء (كما هو مقترح في الفقرة "استنتاج ٤٨ (ب)"). ويعتقد البروفسور وايتنتون أنه بسبب كون أسلوب البداية، جوهرياً، امتداد لأسلوب الشراء، من المحتمل أن تكون الحوافز لمل هذه العشوائية أقل إذا تم استبدال أسلوب تجميع المصالح بأسلوب البداية على أنه المعالجة المناسبة لعمليات الدمج.

أراء ٦ يعتقد البروفسور وايتنتون أيضاً أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هو صحيح في منحه أسلوب تجميع المصالح، لأن ذلك الأسلوب لا يأخذ في الحسبان القيم الناشئة من معاملة إدماج الأعمال. غير أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على خطأ في استبدال أسلوب تجميع

المصالح بأسلوب الشراء، بفترض تحديد المنشأة المشتري حتى لو عرف عن هذا الأمر صعوبته الشديدة وإمكانية إخفاؤه في الحصول على الجوهر الإقتصادي للمعلنة، كما هي الحالة في "المعاملات الانتقائية" الموصوفة في الفقرة "بستنتاج ٢٢". وفي مثل تلك الظروف، يجب السماح بأسلوب البديلة.

معايير الإعراف بالأصول غير الملموسة المشتراة والالتزامات الطارئة المضمونة في إنمجاغ الأعمال

أراء ٧ يعارض البروفسور وليتغتون معيار الإعراف الواردة في الفقرة ٢٧ إلى الحد التي تستثني فيه الأصول غير الملموسة المشتراة والالتزامات الطارئة المضمونة في إنمجاغ الأصول من المتطلب الذي يقتضي بإحتمالية حدوث تكلفات واردة وصادرة من المنافع إلى المنشأة المشتري. ويعترف المجلس في الفقرتين "بستنتاج ٩٦" و "بستنتاج ١١٢" أن هذا لا ينسجم مع الإطار، وفي حالة الالتزامات الطارئة، مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المتصلة". ويعتقد البروفسور وليتغتون أنه لا يجب إتخاذ مثل هذه الخطوة قبل المراجعة الكاملة لمعايير الإعراف الواردة في الإطار.

إلغاء إطفاء الشهرة

أراء ٨ لاحظ كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا أن إلغاء الشهرة هي ممارسة ذات أساس ثابت ومفهومة بشكل جيد. ويبدو أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢، بما في ذلك الإقتراض للقابل للحدض المتعلق بالعمر الإنتاجي لمدة ٢٠ عاما واختبار انخفاض القيمة، لم تثير أية صعوبات واضحة.

أراء ٩ ويعتقد كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا أن منافع الإطفاء تكمن في بساطته وشفافيته واستهدافه الدقيق للشهرة المشتراة، مقابل الشهرة المتولدة داخليا للمنشأة الدائمة أو الشهرة المتولدة داخليا في وقت لاحق. والنتيجة أن الإدارة تصبح مسؤولة عن نقلها بشأن الشهرة.

أراء ١٠ ويوجه كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا انتقادات صحيحة للإطفاء: أنه اعتباطي، رغم أنه ليس بالضرورة أكثر اعتباطية من إلغاء أصول أخرى، وهناك دليل بسيط على أنه ذو قيمة مهمة للمستخدمين، كما أشارت دراسات تجريبية حول تأثيره على أسعار الأسهم. وعلى أية حال، يعتقد كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا أنه يمكن التظلم على الإعتباطية إلى حد كبير من خلال الإستخدام الإضافي لاختبارات انخفاض القيمة (كما تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢)، وأن الإفتقار إلى التأثير الفوري للإطفاء على أسعار الأسهم لا يلغي منافع المسألة. وبالفعل يمكن بمقولة مناقشة أن قياس الشهرة هو جوهريا غير موثوق، وأن وجود أسلوب شفاف، حتى لو كان اعتباطيا بعض الشيء، مثل الإطفاء أقل احتمالا في تضليل السوق من المنهج الذي يعتمد على اختبار انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، والذي من وجهة نظر كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا، يقصد تصوير الواقع الإقتصادي لكنه يخفق في ذلك.

أراء ١١ ويعتقد كل من البروفسور وليتغتون والأستاذ يامادا أن إلغاء إطفاء الشهرة لصالح منهج يعتمد على انخفاض القيمة فقط لا ينسجم مع المبدأ العام الذي يفيد بوجود الإعراف بالشهرة المتولدة داخليا. وهما يتفقان مع تحليل المجلس الوارد في الفقرتين "بستنتاج ١٣٠" و "بستنتاج ١٣١" فيما يتعلق بعناصر "الشهرة الرئيسية"، ويشيران إلى أن المجلس يقر على نحو صحيح في الفقرة "بستنتاج ١٤٠" بأن الشهرة الرئيسية المشتراة في إنمجاغ الأعمال يتم استهلاكها مع الوقت ويتم استبدالها

بالشهرة المتولدة داخليا؛ بشرط أن تكون المنشأة قادرة على المحافظة على القيمة الكلية للشهرة. وبعبارة أخرى، يكون للشهرة الرئيسية المشتراة عمر إنتاجي محدود، بالرغم أنه يمكن أن يكون من الصعب تحديد ذلك العمر الإنتاجي بطريقة غير إعتباطية. وبناءا على ذلك، يعتقد كل من البروضور وبيتنتون والأستاذ يامادا أن إطفاء الشهرة المشتراة خلال عمرها الإنتاجي بحيث يعكس استهلاكها خلال ذلك العمر الإنتاجي أكثر صدقا في التمثيل من المنهج الذي يعتمد على انخفاض القيمة فقط الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، حتى لو كان من الممكن تحديد العمر الإنتاجي ونمط الاستهلاك اعتباطيا فقط. إن احتمال الإعتباطية لا يوفر لمسا كافية لتجاهل حقيقة أن قيمة الشهرة المشتراة تتناقص خلال عمرها الإنتاجي عبر استهلاكها. وعليه، فإن كل من البروضور وبيتنتون والأستاذ يامادا يوافقان مع وجهة النظر التي تعيد بأن الإطفاء مع إجراء اختبار انخفاض القيمة على نحو منظم يجب أن يكون أسلوب محاسبة الشهرة بعد الاعتراف المبني بها. ونشر كل من البروضور وبيتنتون والأستاذ يامادا إلى أن مجلوبي مودة المرض ٣ الذين عبروا عن وجهة نظر واضحة بشأن هذه المسألة دعوا عموما طريقة القسمة الثابتة في حساب الإطفاء (بشرط أن لا يكون هناك دليل بأن النموذج البديل للإطفاء هو أكثر صدقا) برفضه اختبار انخفاض القيمة كلما توفر دليل على إمكانية انخفاض قيمة الشهرة (انظر الفقرة "استنتاج ١٣٩"). ويوافق كل من البروضور وبيتنتون والأستاذ يامادا مع أولئك المجلوبيين، ويعارضون تحليل المجلس لملاحظاتهم (كما هو مذكور في الفقرتين "استنتاج ١٤٠" و"استنتاج ١٤١").

أراء ١٢ ويؤيد البروضور وبيتنتون وفقا لضافيا من أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على اختبار انخفاض قيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حتما أن يفصل الشهرة اللاحقة المولدة داخليا، ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنباه. وما لم تتراكم تجارب أكبر في مثل هذه الاختبارات، لا يمكن إثبات أن غالبية المنشآت المتأثرة تجتاز اختبار التكلفة/المنفعة. ومن المحتمل أن تكون تكاليف اختبارات انخفاض القيمة مرتفعة في حين يمكن أن تكون منافعها منخفضة بسبب عدم موثوقيتها المحتملة. وبناءا عليه، يجب الحفاظ على الإطفاء الذي يكمله اختبار انخفاض القيمة (كما تقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٢) على أنه الأسلوب المطلوب لمحاسبة الشهرة. ويؤيد البروضور وبيتنتون وجهة النظر التي تعيد بأن الاختبارات السنوية لانخفاض القيمة بدون الإطفاء يمكن السماح بها كمعالجة بديلة كلما أمكن تجنب الافتراض بأن للشهرة عمرا إنتاجيا قريبا للتحديد. وفي مثل تلك الحالات، يمكن اعتبار اختبار انخفاض القيمة كسلوب بديل لتحقيق هدف مماثل للإطفاء (فليس لاستهلاك الشهرة)، بدلا من الصدام المباشر مع الأسلوب الذي اقتضاه سابقا معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وتتمتع أيضا هذه المعالجة للشهرة مع معالجة الأصول غير الملموسة. ولن يحقق أي من الأسلوبين هدف قياس استهلاك الشهرة بشكل تام: إذ أن محاسبة الشهرة من أكثر المشاكل صعوبة في إعداد التقارير المالية، وتتשא للصعوبة من طبيعة الشهرة.

أراء ١٣ وبشارك الأستاذ يامادا قلق البروضور وبيتنتون من حيث أن رفض الإطفاء يؤدي إلى أن يركز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على منهج يستند فقط إلى انخفاض القيمة يمكن أن يكون غير موثوق ولا يمكنه حتما أن يفصل الشهرة اللاحقة المولدة داخليا ويشتمل على نقاط ضعف أخرى تستدعي الإنباه. ويعتبر الأستاذ يامادا أن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة للشهرة غير مقنع بشكل خاص بسبب فشل اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" في إزالة الشهرة المتولدة داخليا للمنشأة الدامجة في تاريخ الاندماج بالشراء والشهرة

المتولدة داخليا الممتحقة بعد إدماج الأعمال. ويعتقد أن تضمين هذه البنود في قياس الشهرة سيوفر بشكل غير مناسب "حماية" ضد الاعتراف بخصائر انخفاض القيمة التي حصلت في الواقع فيما يخص الشهرة المشتراة. إن مثل هذه "الحماية" التي يصاحبها إلغاء إطفاء الشهرة المشتراة سينتج عنها بشكل غير مناسب اعتراف المنشأة بالشهرة المتولدة داخليا كأصل بالمبلغ المعترف به مبدئياً للشهرة المشتراة. ويقر الأستاذ يامادا أنه وجدت الكثير من مشاكل "الحماية"، إلى حد معين، بموجب المنهج السابق في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، فيما يخص إطفاء الشهرة بالإرتباط مع اختبار انخفاض القيمة المنتظم باستخدام اختبار انخفاض القيمة ذو "الخطوة - الواحدة" في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه يعتقد أن المنهج السابق قدم معلومات أكثر ملائمة لأنه ضمن تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المشتراة إلى الصفر في نهاية عمرها الإنتاجي، بالرغم من وجود درجة من الإعتباطية في تحديد ذلك العمر الإنتاجي ونمط استهلاك الشهرة المشتراة. كما ضمن المنهج السابق أن لا يتم بشكل أساسي الاعتراف بأية شهرة متولدة داخليا. وبموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إذا كان إدماج الأعمال ناجحاً جداً بحيث أن المبلغ القابل للإسترداد من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص للشهرة لها يستمر في تجاوز مبلغه المسجل، يستمر الاعتراف بالشهرة المخصصة لتلك الوحدة بشكل غير محدد بقيمتها العادلة في تاريخ الإدماج بالشراء. ولا يوافق الأستاذ يامادا على أن هذا أسلوب محسبي صادق في التمثيل لأصل يتم استهلاكه مع الوقت ويتم إستبداله بالشهرة المتولدة داخليا. ويعتقد أن المنهج السابق وفر أسلوباً أكثر شفافية وصداقاً في التمثيل لمحاسبة الشهرة المشتراة بدلا من المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة الذي يقتضيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

١٤. ويشير الأستاذ يامادا إلى استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة "بستنتاج ١٤٢"، أنه إذا كان بالإمكان إيجاد اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة، يمكن تقديم معلومات أكثر فائدة بموجب منهج لا يتم فيه إلغاء الشهرة بل يتم بدلا من ذلك اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة بشكل سنوي أو على نحو أكثر تكرار إذا اشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة. ويرى الأستاذ يامادا أن قرار المجلس سحب اختبار انخفاض قيمة الشهرة الذي يتألف من "خطوتين" المقترح في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لصالح الحفاظ على منهج "الخطوة - الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يستوفي المتطلب الخاص بـ "اختبار دقيق وعملي لانخفاض القيمة". كما يؤيد وجهة النظر بأن المتطلب الولد في الفقرة ١٠٤ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي ألا توزع خسائر انخفاض القيمة لتخفيض المبلغ المسجل لأية شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد لا يتسجم مع وجهة النظر الولدة في الفقرة "بستنتاج ١٣٢" التي تقيد بأن "الشهرة الرئيسية" تمثل موارد يتوقع أن تنكف منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة. ويعزز إعدام الانسجام هذا وجهة نظر الأستاذ يامادا بأن المنهج الذي يستند فقط إلى انخفاض القيمة لا يعتبر أسلوباً شفافاً وصداقاً لمحاسبة الشهرة المشتراة. وعلى الرغم من ذلك، رحب الأستاذ يامادا بقرار المجلس الحفاظ على منهج "الخطوة - الواحدة" لقياس انخفاض قيمة الشهرة لأنه يعتقد أن المتطلبات المقترحة في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس القيمة الضمنية للشهرة كانت معقدة جداً وتعرض أعباء غير ملائمة وكان سينتج عنها قيماً نظرياً لا يتطابق بالشهرة المشتراة التي يتم اختبارها فيما يخص لانخفاض القيمة.

أراء ١٥ وفيما يتعلق بالأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة، يوافق الأستاذ يامادا مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرتين 'إستنتاج' ٧٤ و'إستنتاج' ٧٥ من أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، أنه يوجد بعض الأصول التي لها أعمار إنتاجية غير محددة، ويجب بالتالي عدم إطفاءها. ويعتقد الأستاذ يامادا أن الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة تختلف في طبيعتها بشكل أساسي عن الشهرة. وبناءاً على ذلك، وعلى الرغم من معارضته لإلغاء إطفاء الشهرة، إلا أنه يوافق على إلغاء إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

أراء ١٦ ويشير الأستاذ يامادا إلى المخاوف التي عبر عنها البعض بأن إطفاء الشهرة، وليس إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يزيد من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإدماج بالشراء. غير أنه يتفق مع استنتاج المجلس، كما هو مبين في الفقرة 'إستنتاج' ٤٩ من أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بأن تبني معايير قابلة للفصل والحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى يوفر أساساً محدداً بشكل مقبول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. ولهذا، فإن الاختلافات بين المعالجة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لن يزيد، من وجهة نظره، من احتمالية سوء تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الإدماج بالشراء.

المحتويات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

أمثلة توضيحية

أمثلة على البنود المشتراة في إندماج الأعمال التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس
الأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إندماج الأعمال
عمليات الإندماج بالشراء العكسي
إندماج الأعمال الذي يتحقق على مراحل
التغيرات في القيم المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال"

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، لكنها ليس جزء منه.

أمثلة على البنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس

توفر الإرشادات التالية أمثلة حول البنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تلي تعريف الأصل غير الملموس، والتي يتم بالتالي الاعتراف بها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. ومن أجل تلبية تعريف الأصل غير الملموس، يجب أن يكون الأصل غير النقدي بدون جوهر مادي قابلاً للتحديد، أي يجب أن ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى أو يجب أن يكون قابلاً للفصل.

وليس المقصود من الأمثلة المدرجة إثناء أن تكون قائمة شاملة بالبنود المشتركة في إندماج الأعمال التي تلي تعريف الأصل غير الملموس. إذ يمكن أن يلبى الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي ويتم شراؤه في إندماج الأعمال معيار قابلية التحديد كأصل غير ملموس لكن لا يتم تضمينه في هذه الإرشادات.

إن الأصول المشار إليها بالرمز # هي تلك الأصول التي تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى. والأصول المشار إليها بالرمز * لا تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، لكنها تستوفي تعريف الأصل غير الملموس لأنها قابلة للفصل. وفي حين أنه من الممكن أن تكون الأصول المشار إليها بالرمز # قابلة أيضاً للفصل، إلا أن قابلية الفصل ليست شرطاً ضرورياً للأصل لكي يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية.

(أ) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالتسويق

١ العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة #

إن العلامات التجارية هي عبارة عن كلمات أو أسماء أو رموز أو رسومات أخرى تستعمل في التجارة للإشارة إلى مصدر منتج معين وتمييزه عن منتجات الآخرين. وتحدد علامة الخدمة وتميز مصدر الخدمة بدلاً من المنتج. وتستخدم العلامات الجماعية لتحديد سلع أو خدمات أعضاء مجموعة معينة. أما علامات الرقابة فتستخدم لتوضيح المنشأ الجغرافي أو خصائص أخرى للسلعة أو الخدمة.

ويمكن حماية العلامات التجارية، والأسماء التجارية، وعلامات الخدمة، والعلامات الجماعية، وعلامات الرقابة قانونياً من خلال تسجيلها لدى الوكالات الحكومية، أو من خلال الاستعمال المستمر في التجارة، أو عن طريق وسائل أخرى. وبشرط حمايتها قانونياً من خلال التسجيل أو وسائل أخرى، تكون العلامة التجارية أو أي علامة أخرى مشتركة في إندماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية. وبخلاف ذلك، فإن العلامة التجارية أو العلامة الأخرى المشتركة في إندماج الأعمال يمكن أن تستوفي تعريف الأصل غير الملموس بشرط استيفاء معيار قابلية الفصل، والتي تكون تلك هي الحالة في العادة.

أما مصطلح "ماركة" ومصطلح "اسم الماركة" فيستخدمان غالباً كمرادف للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحات السابقة هي مصطلحات تسويق عامة تُستخدم نموذجياً للإشارة إلى مجموعة

من الأصول الإضافية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والأسماء التجارية، والمعادلات، والوصفات، والخبرة التقنية المتعلقة بها.

٢ أسماء مجال الإنترنت

إن اسم المجال على الإنترنت عبارة عن اسم مميز يتكون من حروف وأرقام يستخدم لتحديد عنوان إنترنت عددي محدد. ويؤدي تسجيل اسم المجال إلى خلق رابطة بين ذلك الاسم وكمبيوتر معين على الإنترنت خلال فترة التسجيل. وتكون تلك التسجيلات قابلة للتجديد. ويكون اسم المجال المسجل الذي يتم شراؤه في إنتماج الأعمال هو أصل غير ملموس يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية.

٣ التنظيف وشكل السلعة (لون ، أو شكل، أو تصميم تنظيف مميز)

٤ الترويسة الرئيسية للصحف

٥ اتفاقيات عدم التنافس

(ب) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالعملاء

١ قائمة للعملاء *

تتألف قائمة العملاء من معلومات حول العملاء مثل أسماءهم ومعلومات بشأن الإتصال بهم. ويمكن أن تكون قائمة العملاء على شكل قاعدة بيانات تشمل معلومات أخرى حول العملاء مثل تاريخ طلباتهم ومعلوماتهم الديموغرافية. ولا تنشأ قائمة العملاء عموما من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، غير أنها ذات قيمة ويتم في كثير من الأحيان تأجيرها أو إستبدالها. ولهذا، عادة ما تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إنتماج الأعمال معيار قابلية الفصل للتحديد كأصل غير ملموس. لكن قد لا تستوفي قائمة العملاء المشتراة في إنتماج الأعمال ذلك المعيار إذا كانت بنود السرية أو أية اتفاقات أخرى تمنع المنشأة من بيع، أو تأجير، أو تبادل خلافا لذلك المعلومات بشأن عملائها.

٢ سجل الطلبات أو الإنتاج

ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من العقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات. ويستوفي سجل الطلبات أو الإنتاج المشتراة في إنتماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كالأصل غير ملموس، حتى لو كانت طلبات الشراء أو المبيعات قابلة للإلغاء.

٣ عقود العملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة

إذا أقيمت المنشأة علاقات مع عملائها من خلال العقود، تنشأ علاقات العملاء تلك من الحقوق التعاقدية. وبناءا عليه، فإن عقود العملاء وعلاقات العملاء ذات الصلة المشتراة في إنتماج الأعمال تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كالأصل غير ملموس. وسيكون هذا هو الحال حتى لو منعت بنود السرية أو البنود التعاقدية الأخرى بيع أو نقل العقد بشكل منفصل عن المنشأة أو مؤسسة العمل للمنمجة.

كما تستوفي علاقات العملاء معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كالأصل غير ملموس عندما تمارس المنشأة عقود قائمة مع عملائها، بغض النظر عما إذا كان العقد قائما في تاريخ الإنتماج بالشراء.

وكما هو مشار إليه في تب ٢، ينشأ سجل الطلبات أو الإنتاج من عقود مثل طلبات الشراء أو المبيعات، وهي بالتالي تعتبر حقاً تعاقدياً. وتبعاً لذلك، إذا كان المنشأة علاقات مع عملاءها من خلال هذه الأنواع من العقود، فإن علاقات العملاء تنشأ أيضاً من الحقوق التعاقدية، وهي تستوفي بناءاً على ذلك معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

٤ علاقات العملاء غير التعاقدية *

إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في إدماج الأعمال من عقد معين، تعتبر العلاقة أصلاً غير ملموسة إذا استوفت معيار قابلية الفصل. وتوفر معاملات التبادل لنفس الأصل أو لأصل مشابه دليلاً على قابلية فصل علاقة عمل غير تعاقدية، ويمكن أن توفر أيضاً معلومات بشأن أسعار التبادل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة.

(ج) الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية

تستوفي الأصول غير الملموسة المتعلقة بالجوانب الفنية المشتراة في إدماج الأعمال معيار تحديد كصول غير ملموسة إذا نشأت من حقوق تعاقدية أو قانونية مثل تلك التي يوفرها حق المؤلف. ويمكن نقل حقوق المؤلف إما بالكامل من خلال التنازل، أو جزئياً من خلال اتفاقيات الترخيص. ويُسمح للمنشأة الاعتراف بأصل غير ملموس لحق المؤلف ولية تنازلات أخرى ذات علاقة أو اتفاقيات ترخيص كأصل منفرد، بشرط أن تكون ذات أعمال إنتاجية ممتلئة.

١ المسرحيات، والأوبرا، ورقص الباليه #

٢ الكتب، والمجلات، والصحف، والأعمال الأدبية الأخرى #

٣ المصنفات الموسيقية مثل المقطوعات وكلمات الأغاني والأغاني الدعائية #

٤ الأفلام والصور الفوتوغرافية #

٥ المواد السمعية البصرية، بما في ذلك الأفلام وأفلام الموسيقى والبرامج التلفزيونية #

(د) الأصول غير الملموسة على أسس العقد

١ التراخيص، والأناولات، والإتفاقيات القائمة #

٢ الدعاية، أو البناء، أو الإدارة، أو الخدمة، أو عقود التوريد #

٣ إتفاقيات الإيجار #

٤ تصاريح البناء #

٥ إتفاقيات الإمتياز #

٦ حقوق التشغيل والبت #

٧ حقوق الإستعمال مثل الحفر، الماء، الهواء، المعدن، قطع الأخشاب، سلطات حركة الطرق #

٨ عقود الخدمة مثل عقود تخدم الرهن #

إن عقود تخدم الأصول المالية تعتبر نوع محدد من الأصول غير الملموسة على أساس العقد. وفي حين أن الترخيص متناصل في كافة الأصول المالية، فإنها تصبح أصلاً (أو إنتراماً) مميزاً:

(أ) عند فصلها متعلقاً عن الأصل المالي الأساسي من خلال البيع أو التوريق المالي للأصول مع استبقاء للتخديم؛ و

(ب) من خلال الشراء المنفصل وتولي التخديم.

إذا تم شراء قروض الرهن أو الذمم المدينة لبطاقة الائتمان أو الأصول المالية الأخرى في إنماج الأعمال مع استبقاء التخديم، فإن حقوق التخديم المتأصلة لا تعتبر أصلاً غير ملموس منفصل لأن القيمة العادلة لحقوق التخديم تلك مشمولة في قياس القيمة العادلة للأصل المالي المشتري.

٩ عقود التوظيف التي هي عبارة عن عقود إنفاقية من وجهة نظر صاحب العمل لأن أسعار تلك العقود أقل من قيمتها الحالية في السوق. #

(هـ) الأصول غير الملموسة على أساس التقنية

١ التقنية المشمولة ببراءة #

٢ برمجيات الكمبيوتر والأعمال المخفية #

إذا كانت برمجيات الكمبيوتر وصيغ البرامج المشتراة في إنماج الأعمال محمية قانونياً، عن طريق مثلاً براءة اختراع أو حق مؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

لما الأعمال المخفية فهي برمجيات مخزنة بشكل دائم على رقاقة ذاكرة القراءة - فقط كسلسلة من الصفائح الرقيقة أو الدوائر المتكاملة. ويمكن توفير الحماية القانونية للأعمال المخفية. وتستوفي أيضاً الأعمال المخفية المشمولة بحماية قانونية والمشتراة في إنماج الأعمال معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة.

٣ التقنية غير المشمولة ببراءة *

٤ قواعد البيانات *

قواعد البيانات هي مجموعات من المعلومات، غالباً ما يتم تخزينها بشكل إلكتروني (على أقرص أو ملفات الكمبيوتر). وقاعدة البيانات التي تشمل أعمالاً أصلية للمؤلف يمكن أن تستحق للحماية بموجب حق المؤلف. وإذا كانت قاعدة البيانات المشتراة في إنماج الأعمال محمية بحق المؤلف، فإنها تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموسة. وعلى أية حال، تتضمن قاعدة البيانات نموذجياً معلومات تم إيجادها نتيجة للعمليات العادية للمنشأة، مثل قوائم العملاء، أو معلومات متخصصة مثل البيانات الطبية أو معلومات التأمينية. أما قواعد البيانات غير المحمية بحق المؤلف فيمكن، بل ويتم على الأغلب، تبادلها أو ترخيصها أو تأجيرها للآخرين إما بشكل كامل أو جزئياً. وبناءً عليه، حتى لو لم تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية لقاعدة البيانات من الحقوق القانونية، إلا أن قاعدة البيانات المشتراة في إنماج الأعمال تستوفي معيار قابلية الفصل لتحديد كصول غير ملموس.

٥ الأسرار التجارية مثل المعادلات أو الصيغ أو الوصفات المرية #

إذا كانت المنافع الاقتصادية المستقبلية من السر التجاري المشتري في إنماج الأعمال محمية قانونياً، فإن ذلك الأصل يستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كصول غير ملموس. وبخلاف ذلك، تستوفي الأسرار التجارية المشتراة في إنماج الأعمال تعريف الأصل غير الملموس فقط إذا تمت تلبية معيار قابلية الفصل، وغالباً ما يكون الحال كذلك.

الأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إدماج الأعمال

توضح الأمثلة التالية الاعتراف وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣* "إدماج الأعمال" بالأصول غير الملموسة لعلاقات العملاء المشتراة في إدماج الأعمال.

مثال ١

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المورد في عملية معينة لإدماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤. ولدى المورد اتفاقية معها خمس سنوات لتوريد السلع للمشتري. ويقتد كل من المورد والمنشأة الأم أن المشتري سوف يجدد اتفاقية المورد في نهاية العقد الحالي. واتفاقية لتوريد غير قابلة للفصل.

التحليل

تستوفي اتفاقية التوريد (سواء كانت قليلة للإلغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمتها المعادلة بموثوقية. وبالإضافة إلى ذلك، ولأن المورد يؤسس علاقته مع المشتري من خلال عقد معين، فإن علاقة العميل مع المشتري تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. ولهذا، يتم أيضاً الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته المعادلة بموثوقية. ولدى تحديد القيمة المعادلة لعلاقة العميل، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار افتراضات مثل التجديد المتوقع لاتفاقية التوريد.

مثال ٢

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على المنشأة التابعة في عملية معينة لإدماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠١٤. وتقوم المنشأة التابعة بتصنيع السلع في خطين متميزين من الأعمال - السلع الرياضية والإلكترونيات. ويشترى العميل من المنشأة التابعة كلا من السلع الرياضية والإلكترونيات. والمنشأة التابعة عقد مع العميل لتكون مزودة الحصري للسلع الرياضية. إلا أنه لا يوجد عقد لتوريد الإلكترونيات إلى العميل. وتعتقد كل من المنشأة التابعة والمنشأة الأم أن هناك علاقة عميل وحيدة شاملة بين المنشأة التابعة والعميل.

التحليل

يستوفي عقد التوريد الحصري للسلع الرياضية إلى العميل (سواء كان قابلاً للإلغاء أم لا) معيار الحقوق التعاقدية القانونية لتحديد كاصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته المعادلة بموثوقية. وبالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة التابعة تؤسس علاقتها مع العميل من خلال عقد معين، فإن العلاقة مع العميل تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. وبناءً عليه، يتم أيضاً الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته المعادلة بموثوقية. ولأن هناك علاقة واحدة مع العميل، فإن القيمة المعادلة لتلك العلاقة تشمل افتراضات ترتبط بعلاقة المنشأة التابعة مع العميل فيما يخص السلع الرياضية والإلكترونيات.

لكن إذا اعتقدت كل من المنشأة الأم والمنشأة التابعة أنه كانت هناك علاقات عملاء منفصلة مع العميل واحدة للملح الرياضية ولأخرى للإلكترونيات - يمكن تقييم علاقة العميل فيما يخص الإلكترونيات من قبل المنشأة الأم لتحديد ما إذا تستوفي معيار قبلية الفصل لتحديد كاصل غير ملموس.

المثال ٣

خلفية

حصلت المنشأة "أ" على السيطرة على المنشأة "ب" في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. وتتخذ المنشأة "ب" الأعمال مع عملاءها من خلال طلبات الشراء والمبيعات فقط. وفي ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، يكون لدى المنشأة "ب" سجل من طلبات الشراء من ٦٠% من عملاءها، وجميعهم عملاء مكررون. ونسبة ٤٠% المتبقية من عملاء المنشأة "ب" هم أيضاً عملاء مكررون. إلا أن المنشأة "ب" كما في تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤ لا يكون لديها أية طلبات شراء مقترحة أو عقود أخرى مع أولئك العملاء.

التحليل

إن طلبات الشراء الواردة من ٦٠% من عملاء المنشأة "ب" (سواء كانت قبلية للإلغاء أم لا) تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس، ويتم بالتالي الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمها العادلة بموثوقية. بالإضافة إلى ذلك، ولأن المنشأة "ب" قد أسست علاقاتها مع ٦٠% من عملاءها من خلال العقود، فإن علاقات العملاء تلك تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. ولذلك، يتم الاعتراف أيضاً بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

ولأن المنشأة "ب" تمارس إنشاء العقود مع نسبة ٤٠% المتبقية من عملائها، فإن علاقتها مع أولئك العملاء تنشأ أيضاً من خلال الحقوق التعاقدية، ولهذا تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. وتعتبر المنشأة "أ" بعلاقة العميل هذه بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية، رغم أن المنشأة "ب" لا يوجد لديها عقود مع أولئك العملاء في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤.

المثال ٤

خلفية

حصلت المنشأة الأم على السيطرة على شركة تأمين في عملية معينة لإندماج الأعمال في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤. ولدى شركة التأمين محفظة تتألف من عقود تأمين على السيارات مدتها سنة واحدة قبلية للإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويحدد عدد متوقع محقول من حاملي الوثيقة عقود التأمين للخصلة بهم كل سنة.

التحليل

لأن شركة التأمين تؤسس علاقاتها مع حاملي الوثيقة من خلال عقود التأمين، فإن علاقة العميل مع حاملي الوثيقة تستوفي معيار الحقوق التعاقدية-القانونية لتحديد كاصل غير ملموس. وبناءً على ذلك، يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس لعلاقة العميل بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط إمكانية قياس قيمته

العادلة بموثوقية. وفي تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العمل، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار تقديرات تجديد العقود والمبيعات التبادلية. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الأصل غير الملموس لعلاقة العمل.

وعند تحديد القيمة العادلة للإلتزام المتعلق بمحفظه عقود التأمين، تأخذ المنشأة الأم بعين الاعتبار تقديرات الإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود للتأمين"، لكنه لا يقتضي، عرضاً موسعاً يقسم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراة إلى عنصرين:

- (أ) للإلتزام مقدماً وفقاً للسياسات المحاسبية لشركة التأمين بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و
- (ب) أصل غير ملموس، يمثل القيمة العادلة للحقوق والإلتزامات التعاقدية المشتراة إلى الحد الذي لا يعكس فيه الإلتزام تلك القيمة العادلة. ويُستثنى هذا الأصل غير الملموس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. وبعد إدماج الأعمال، يجب على المنشأة الأم قياس ذلك الأصل غير الملموس على أساس ينسجم مع قياس الإلتزام للتأمين ذو الصلة.

عمليات الإدماج بالشراء العكسي

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات بشأن محاسبة الإدماج بالشراء العكسي المتوفر على أنه تطبيق إضافي في الفقرات ب١-ب١٥ من الملحق ب' من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ 'إدماج الأصول'.

مثال ٥

يوضح هذا المثال محاسبة الإدماج بالشراء العكسي الذي يتم فيه شراء المنشأة 'أ'، وهي المنشأة التي تصدر أدوات حقوق الملكية وهي بالتالي المنشأة الأم للقانونية، في عملية إدماج بالشراء العكسي من قبل المنشأة ب'، المنشأة التابعة للقانونية، في ٣٠ أيلول ٢٠٠١. ويتم إغفال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل في هذا المثال:

الميزانية العمومية للمنشأة 'أ' والمنشأة ب' مباشرة قبل إدماج الأصول

ب	أ	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٧٠٠	٥٠٠	الأصول المتدولة
٣,٠٠٠	١,٣٠٠	الأصول غير المتدولة
٣,٧٠٠	١,٨٠٠	
٦٠٠	٣٠٠	الالتزامات المتدولة
١,١٠٠	٤٠٠	الالتزامات غير المتدولة
١,٧٠٠	٧٠٠	
١,٤٠٠	٨٠٠	حقوق المالكين
		الأرباح المحتجزة
	٣٠٠	حقوق الملكية الصادرة
٦٠٠		١٠٠ سهم عادي
٢,٠٠٠	١,١٠٠	٦٠ سهم عادي
٣,٧٠٠	١,٨٠٠	

معلومات أخرى

- (أ) في ٣٠ أيلول ٢٠٠١، تصدر المنشأة 'أ' ٢,٥٠٠ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة ب'. وببداية كل سنة مساهمي المنشأة ب' لديهم في المنشأة ب'. ولهذا، تصدر المنشأة 'أ' ١٥٠٠ سهم عادي مقابل جميع الأسهم العادية البالغ عددها ٦٠٠ سهماً للمنشأة ب'.
- (ب) تكون القيمة العادلة لكل سهم عادي للمنشأة ب' في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي ٤٠ وحدة عملة. ويكون سعر السوق المعان للأسهم العادية للمنشأة 'أ' في ذلك التاريخ هو ١٢ وحدة عملة.
- (ج) تكون القيمة العادلة للأصول والالتزامات القليلة للتحديد للمنشأة 'أ' في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي نفس مبالغها المسجلة، باستثناء الأصول غير المتدولة. وتكون القيمة العادلة للأصول غير المتدولة للمنشأة 'أ' في ٣٠ أيلول ٢٠٠١ هي ١,٥٠٠ وحدة عملة.

حساب تكلفة إدماج الأعمال

نتيجة لإصدار المنشأة "أ" ١٥٠ سهم عادي، يملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٥٠ سهماً من أصل ٢٥٠ سهم صادر). ويملك مساهمو المنشأة "أ" نسبة ٤٠% المتبقية. ولو أن إدماج الأعمال حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهم عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "أ"، كان يجب على المنشأة "ب" إصدار ٤٠ سهماً لتصبح نسبة حصة الملكية في المنشأة المندمجة بنفس المقدار. وعندها كان سيملك مساهمو المنشأة "ب" ٦٠% من أصل ١٠٠ سهم صادر عن المنشأة "ب"، وبالتالي ٦٠% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إدماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهماً لكل منه قيمة عادلة مقدارها ٤٠ وحدة عملة).

قياس الشهرة

يتم قياس الشهرة على أنها الزيادة في تكلفة إدماج الأعمال عن صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القليلة لتحديد المنشأة "أ". ولهذا تقلس الشهرة كما يلي:

وحدة عملة	وحدة عملة	تكلفة إدماج الأعمال
١,٦٠٠		صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القليلة
		للتحديد للمنشأة "أ":
	٥٠٠	الأصول المتداولية
	١,٥٠٠	الأصول غير المتداولية
	(٣٠٠)	الإلتزامات المتداولية
١,٣٠٠	(٤٠٠)	الإلتزامات غير المتداولية
٣٠٠		لشهرة

الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠٠١

وحدة عملة	
١,٢٠٠	الأصول المتدولة [٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة]
٤,٥٠٠	الأصول غير المتدولة [٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة]
٣٠٠	الشهرة
٦,٠٠٠	
٩٠٠	الالتزامات المتدولة [٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة]
١,٥٠٠	الالتزامات غير المتدولة [١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة]
٢,٤٠٠	
١,٤٠٠	حقوق المالكين
	الأرباح المحتجزة
	حقوق الملكية الصادرة
٢,٢٠٠	٢٥٠ سهم عادي [٦٠٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة]
٣,٦٠٠	
٦,٠٠٠	

(أ) وفقا للفترة ب(ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتم تحديد المبلغ المحترف به كأدوات حقوق ملكية صادرة في البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الاندماج [١,٦٠٠ وحدة عملة] إلى حقوق الملكية الصادرة المنشأة التابعة لقانونية مباشرة قبل اندماج الأعمال. غير أنه يجب أن يمكن هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي) عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة) هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ الاندماج.

حصة السهم من الأرباح

لنفترض أن ربح المنشأة ب' للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٠ كان ٦٠٠ وحدة عملة، وأن الربح الموحد للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ هو ٨٠٠ وحدة عملة. ولنفترض أيضا أنه لم يحدث تغيير في عدد الأسهم المالية التي تصدرها المنشأة ب' خلال الفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٠ وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إلى تاريخ الاندماج بالشراء العكسي (٣٠ أيلول ٢٠٠١).

ويتم حساب حصة السهم من الأرباح للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ كما يلي:

١٥٠	عدد الأسهم التي تعتبر متداولة للفترة من ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إلى تاريخ الإندماج بالشراء (أي عدد الأسهم التي تصدرها المنشأة "ب" في الإندماج بالشراء العكسي)
٢٥٠	عدد الأسهم المتداولة من تاريخ الإندماج بالشراء حتى ٣١ كانون الأول ٢٠٠١
١٧٥	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة $[(١٥٠ \times ٩/١٢) + (٢٥٠ \times ٣/١٢)]$
٤,٥٧ وحدة عملة	حصة السهم من الأرباح [١٧٥/٨٠٠]

إن حصة السهم من الأرباح التي تم إعادة عرضها للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ هي ٤,٥٠ (أي ربح المنشأة "ب" [٦٠٠] مضموا على عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "ب" في الإندماج بالشراء العكسي).

حقوق الأقلية

في المثال المذكور سابقاً، لنفرض أنه يتم تقديم ٥٦ من الأسهم العادية للمنشأة "ب" فقط للتبادل بدلاً من جميع الأسهم البالغ عددها ٦٠. ولأن المنشأة "ب" تصدر ٢,٥ سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة "ب"، تصدر المنشأة "ب" ١٤٠ سهماً فقط (بدلاً من ١٥٠). ونتيجة لذلك، يملك مساهمو المنشأة "ب" ٥٨,٣% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي ١٤٠ سهماً من أصل ٢٤٠ سهماً صادر).

ويتم حساب تكلفة إندماج الأعمال بافتراض أن الإندماج قد حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" لسهما عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "ب" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "ب". وعند حساب عدد الأسهم التي كان يجب أن تصدرها المنشأة "ب"، يتم إغفال حقوق الأقلية. ويملك مساهمو الأغلبية ٥٦ سهماً في المنشأة "ب". ولكي يمثل هذا حصة ملكية بنسبة ٥٨,٣%، كان يجب على المنشأة "ب" أن تصدر ٤٠ سهماً إضافياً. وحينها كان سيملك مساهمو الأغلبية ٥٦ سهماً من أصل ٩٦ تصدرها المنشأة "ب" وبالتالي ٥٨,٣% من المنشأة المندمجة.

ونتيجة لذلك، تكون تكلفة إندماج الأعمال ١,٦٠٠ وحدة عملة (أي ٤٠ سهم لكل منه قيمة عادلة تبلغ ٤٠ وحدة عملة). وهو نفس المبلغ عند تقديم كافة الأسهم العادية للمنشأة "ب" البالغ عددها ٦٠ سهماً للتبادل. ولا تتغير ببساطة تكلفة إندماج الأعمال لأن بعض مساهمي المنشأة "ب" لا يشاركون في التبادل.

ويتم تمثيل حقوق الأقلية بأربعة أسهم من مجموع ٦٠ سهماً للمنشأة "ب" التي لا يتم تبادلها بأسهم المنشأة "أ". وبناءاً عليه، تبلغ حقوق الأقلية ٦,٧%. وتعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي الأقلية المبالغ المسجلة ما قبل الإندماج لصالحي أصول المنشأة التابعة للقانونية. ولهذا، يتم تعديل الميزانية العمومية الموحدة لتظهر حقوق أقلية بنسبة ٦,٧% من المبالغ المسجلة لما قبل الإندماج لصالحي أصول المنشأة "ب" (أي ١٣٤ وحدة عملة أو ٦,٧% من ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

وتعكس الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ أيلول ٢٠×١ حقوق الأقلية كما يلي:

وحدة عملة	
١,٢٠٠	الأصول المتداولة (٧٠٠ وحدة عملة + ٥٠٠ وحدة عملة)
٤,٥٠٠	الأصول غير المتداولة (٣,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٥٠٠ وحدة عملة)
٣٠٠	الشهرة
<u>٦,٠٠٠</u>	
٩٠٠	الالتزامات المتداولة (٦٠٠ وحدة عملة + ٣٠٠ وحدة عملة)
١,٥٠٠	الالتزامات غير المتداولة (١,١٠٠ وحدة عملة + ٤٠٠ وحدة عملة)
<u>٢,٤٠٠</u>	
	حقوق المالكين
١,٣٠٦	الأرباح المحتجزة (١,٤٠٠ وحدة عملة × ٩٣,٣%)
٢,١٦٠	حقوق الملكية الصادرة
	٢٤٠ سهم عادي (٥٦٠ وحدة عملة + ١,٦٠٠ وحدة عملة)
١٣٤	حقوق الأقلية
<u>٣,٦٠٠</u>	
<u>٦,٠٠٠</u>	

إدماج الأصول الذي يتحقق على مراحل

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات بشأن إدماج الأصول الذي يتحقق على مراحل في الفترات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأصول". ويتناول المثال بشكل محدد العمليات المتعلقة لشراء الأسهم الذي ينتج عنها تضمين المنشأة المستثمر بها التي تمت محاسبتها سابقاً بالقيمة العادلة كمنشأة تابعة في البيانات المالية الموحدة.

ويتبع المثال مباشرة مناقشة لنتيجة تطبيق الإرشادات الواردة في الفترات ٥٨-٦٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على المثال الذي يفترض بأنه تم سابقاً محاسبة المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة لو من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية بدلاً من محاسبتها بالقيمة العادلة.

المثال ٦

يشترى المستثمر حصة ملكية بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها (شركة خدمات) في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ مقابل ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقدًا. وفي ذلك التاريخ، تبلغ القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها ١٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، ويكون المبلغ المسجل لتلك الأصول هو ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ولا يكون لدى المنشأة المستثمر بها أية إلتزامات أو إلتزامات طارئة في ذلك التاريخ. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

القيم العادلة	المبالغ المسجلة	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	النقد والذمم المدينة
٨,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	الأراضي
<u>١٠,٠٠٠,٠٠٠</u>	<u>٨,٠٠٠,٠٠٠</u>	
	٥,٠٠٠,٠٠٠	حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي
	<u>٣,٠٠٠,٠٠٠</u>	الأرباح المحتجزة
	<u>٨,٠٠٠,٠٠٠</u>	

وخلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١، تبلغ المنشأة المستثمر بها عن ربح مقداره ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لكنها لا تنفع لية توزيعات أرباح. وبالإضافة إلى ذلك، ترتفع القيمة العادلة لأراضي المنشأة المستثمر بها بمقدار ٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصل إلى ١١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المبلغ الذي تعترف به المنشأة المستثمر بها فيما يخص الأراضي لا يتغير بحيث يبقى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفيما يلي الميزانية العمومية للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ بالإضافة إلى القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد:

المحلل الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
لمحة توضيحية

القيم العادلة وحدة عملة	المبالغ المسجلة وحدة عملة	النقد والذمم المدينة الأراضي
٨,٠٠٠,٠٠٠	٨,٠٠٠,٠٠٠	
١١,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	
١٩,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠	
	٥,٠٠٠,٠٠٠	حقوق الملكية الصادرة: ١,٠٠٠,٠٠٠ سهم عادي
	٩,٠٠٠,٠٠٠	الأرباح المحتجزة
	١٤,٠٠٠,٠٠٠	

وفي ١ كانون الثاني ٢٠٠٢، يشتري المستثمر حصة ملكية أخرى بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها مقابل ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة نقدًا، وبذلك يحصل على السيطرة. وقبل حصوله على السيطرة، لا يكون للمستثمر تأثير هام على المنشأة المستثمر بها، ويقيم بحاسبة استثماره المبني بنسبة ٢٠% بالقيمة العادلة مع التغيرات في القيمة المشمولة في الربح أو الخسارة. ويكون للأسهم العادية للمنشأة المستثمر بها سعر محلي في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم*.

وخلال الفترة من ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠٠٢، بلغت حقوق الملكية الصادرة للمستثمر ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إن الأصل الوحيد للمستثمر بعيداً عن استثماره في المنشأة المستثمر بها هو النقد.

محاسبة الاستثمار المبني قبل الحصول على السيطرة

يتم قياس الاستثمار المبني للمستثمر بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بمبلغ ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. إلا أن الأسهم العادية البالغة ١,٠٠٠,٠٠٠ للمنشأة المستثمر بها يكون لها سعر محلي في السوق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ مقداره ٣٠ وحدة عملة لكل سهم. وبناءً عليه يتم إعادة قياس المبلغ المسجل للاستثمار المبني للمستثمر بنسبة ٢٠% في البيانات المالية للمستثمر إلى ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١، مع الاعتراف بزيادة ٢,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في الربح أو الخسارة لتلك الفترة. وعليه تكون الميزانية العمومية للمستثمر في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١، قبل شراء حصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠%، كما يلي:

وحدة عملة	النقد
٢٦,٥٠٠,٠٠٠	
٦,٠٠٠,٠٠٠	الاستثمار في المنشأة المستثمر بها
٣٢,٠٠٠,٠٠٠	
٣٠,٠٠٠,٠٠٠	حقوق الملكية الصادرة
٢,٥٠٠,٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٣٢,٥٠٠,٠٠٠	

* وبناءً على ذلك، تكون رسالة السوق للمنشأة المستثمر بها في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ ما مقداره ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. غير أن المستثمر دفع ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مقابل النصبة الإضافية (٦٠%) من الأسهم الصادرة والسيطرة على المنشأة المستثمر بها في ١ كانون الثاني ٢٠٠٢. ويشير هذا إلى أن المستثمر قد دفع علاوة كبيرة للسيطرة على المنشأة المستثمر بها.

محاسبة إدماج الأعمال

تنص الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد البيانات المالية ٣ على أنه عندما ينطوي إدماج الأعمال على أكثر من معاملة تبادل، تكون تكلفة الإدماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة منفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشترية). وهذا يعني أن تكلفة إدماج الأعمال بالنسبة للمستثمر في هذا المثال هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% (٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) زائد تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% (٢٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة)، بغض النظر عن حقيقة أن المبلغ المسجل للحصة المبدئية بنسبة ٢٠% قد تغير.

وبالإضافة إلى ذلك، ووفقاً للفقرة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب معالجة كل معاملة على حدة لتحديد الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل. وبناءً عليه، يحترف للمستثمر بالمبالغ التالية للشهرة في بياناته المالية الموحدة:

$$\begin{aligned} & \text{بالنسبة لحصة الملكية ٢٠\% بتكلفة ٣,٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة:} \\ & \text{الشهرة} = ٣,٥٠٠,٠٠٠ - [١٠,٠٠٠,٠٠٠ \times ٢٠\%] = ١,٥٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} \\ & \text{بالنسبة لحصة الملكية ٦٠\% بتكلفة ٢٢,٠٠٠,٠٠٠:} \\ & \text{الشهرة} = ٢٢,٠٠٠,٠٠٠ - [١٩,٠٠٠,٠٠٠ \times ٦٠\%] = ١٠,٦٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} \end{aligned}$$

وفيما يلي ورقة عمل التوحيد للمستثمر (تكلفة المبالغ مبيّنة بوحدة العملة) مباشرة بعد شراء حصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها، بالإضافة إلى تعديلات التوحيد والتفسيرات المتعلقة بها:

الميزان الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
لمجلة توضيحية

المستثمر	المنشأة	تعديلات التوحيد	موجدة	صافي الأصول
المستثمر بها	مدین	دائن		النفد والذمم
٤,٥٠٠	٨,٠٠٠		١٢,٥٠٠	المدينة
		(٢) ٢,٥٠٠		الاستثمار في
		(٣) ٣,٥٠٠		المنشأة المستثمر
٢٨,٠٠٠	—	(٤) ٢٢,٠٠٠	—	بها
—	٦,٠٠٠	(١) ٥,٠٠٠	١١,٠٠٠	الأراضي
			انظر	
			الملاحظة	
			(١)	
—	—	(٣) ١,٥٠٠	١٢,١٠٠	الشهرة
		(٤) ١٠,٦٠٠		
<u>٣٢,٥٠٠</u>	<u>١٤,٠٠٠</u>		<u>٣٥,٦٠٠</u>	
٣٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	(٣) ١,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	حقوق الملكية
		(٤) ٣,٠٠٠		الصادرة
		(٥) ١,٠٠٠		
—	—	(٣) ٤٠٠	٦٠٠	فائض إعادة تقييم
		(٤) ٣,٠٠٠		الأصل
		(٥) ١,٠٠٠		
٢,٥٠٠	٩,٠٠٠	(٢) ٢,٥٠٠	١,٢٠٠	الأرب
		(٣) ٦٠٠		المحتجزة
		(٤) ٥,٤٠٠		
		(٥) ١,٨٠٠		
—	—	(٥) ٣,٨٠٠	٣,٨٠٠	حقوق الأقلية
			انظر	
			الملاحظة	
<u>٣٢,٥٠٠</u>	<u>١٤,٠٠٠</u>		<u>٣٥,٦٠٠</u>	
			(١)	

تعديلات التوحيد

مدين	دائن	(١) الأرضي
٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	فائض إعادة تقييم الأصل للإعتراف بالأسطول القابلة للتحديد المنشأة المستثمر بها بالقيمة العادلة في تاريخ الانتماج بالشراء
٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	(٢) الأرباح المحتجزة الاستثمار في المنشأة المستثمر بها الإعادة بيان الاستثمار المبني بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها إلى سعر التكلفة
١,٠٠٠	١,٠٠٠	(٣) حقوق الملكية الصادرة $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٢,٥٠٠ \times ٢٠\%]$ الأرباح المحتجزة $[٢,٥٠٠ \times ٢٠\%]$ الشهرة
٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	الاستثمار في المنشأة المستثمر بها للإعتراف بالشهرة في الاستثمار المبني بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء تلك الاستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة
٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	(٤) حقوق الملكية الصادرة $[٥,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٥,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ الأرباح المحتجزة $[٩,٠٠٠ \times ٦٠\%]$ الشهرة
١٠,٦٠٠	١٠,٦٠٠	الاستثمار في المنشأة المستثمر بها للإعتراف بالشهرة في الاستثمار اللاحق بنسبة ٦٠% في المنشأة المستثمر بها وتسجيل إلغاء تلك الاستثمار مقابل أرصدة حقوق الملكية ذات العلاقة
١,٠٠٠	١,٠٠٠	(٥) حقوق الملكية الصادرة $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ فائض إعادة تقييم الأصل $[٥,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ الأرباح المحتجزة $[٩,٠٠٠ \times ٢٠\%]$ حقوق الأقلية (في حقوق الملكية الصادرة) حقوق الأقلية (في فائض إعادة تقييم الأصل) حقوق الأقلية (في الأرباح المحتجزة) للإعتراف بحقوق الأقلية في المنشأة المستثمر بها

(١) يمثل فائض إعادة تقييم الأصل بمقدار ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة صلة المبلغ الذي تتجاوز فيه القيمة العادلة لأرض المنشأة المستثمر بها في تاريخ معاملة التبادل الأولى مبلغها المسجل. وكل المبلغ المسجل للأرض في التاريخ الذي اشترى فيه المستثمر قطعة المبنية بنسبة ٢٠% ما يساوي ٦,٠٠٠,٠٠٠ وحدة صلة، لكن قيمتها العادلة بلغت ٨,٠٠٠,٠٠٠ وحدة صلة. ووفقاً للفترة ٥٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، يجب معالجة كل معاملة على حدة لغرض تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

ملاحظات

ينتج عن تعديلات التوحيد أعلاه ما يلي:

- (أ) بيان صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بكامل قيمها العادلة في التاريخ الذي يحصل فيه المستثمر على السيطرة على المنشأة المستثمر بها. ويعني هذا أيضا بيان حقوق الأقلية بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بحقوق الأقلية ونسبتها ٢٠% من القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها.
- (ب) الاعتراف بالشهرة من تاريخ الإنماج بالشراء بمبلغ يعتمد على معالجة كل معاملة تبادل على حدة واستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.
- (ج) تشمل حقوق الملكية الصادرة بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة حقوق الملكية الصادرة للمستثمر بمبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.
- (د) فائض إعادة تقييم الأصل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ ذلك الجزء من الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستثمر بها بعد شراء الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة المبدئية بنسبة ٢٠% $[٢٠\% \times ٣,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}]$.
- (هـ) رصيد أرباح محتجزة بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويعكس هذا المبلغ التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها بعد شراء المستثمر حصته المبدئية بنسبة ٢٠% التي تنسب إلى تلك الحصة بنسبة ٢٠% $[٢٠\% \times ٦,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}]$.

وبناء على ذلك، فإن أثر تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على عمليات إدماج الأعمال التي تنطوي على عمليات متعاقبة لشراء الأسهم التي تمت فيها محاسبة الاستثمار سابقا بالقيمة العادلة مع تضمين تغيرات القيمة في الربح أو الخسارة يؤدي إلى ما يلي:

- عكس التغيرات في القيمة العادلة لحصص الملكية المحتفظ بها سابقا (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الإنماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقا.

تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إذا تمت محاسبة المنشأة المستثمر بها سابقا بسعر التكلفة أو من خلال استخدام أسلوب حقوق الملكية

وكما تم مناقشته سابقا، تقتضي الفقرة ٢٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ قياس تكلفة إدماج الأعمال الذي ينطوي على أكثر من معاملة تبادل على أنها إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة، مع تحديد تكلفة كل معاملة منفردة في تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بكل استثمار منفرد في البيانات المالية للمنشأة المشتري). وبناء عليه، وبغض النظر عما إذا تم محاسبة الاستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة، فإن تكلفة الإدماج بالنسبة للمستثمر هي إجمالي تكلفة حصة الملكية المبدئية بنسبة ٢٠% $(٣,٥٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة})$ مضافا إليها تكلفة حصة الملكية اللاحقة بنسبة ٦٠% $(٢٢,٠٠٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة})$.

بالإضافة إلى ذلك، ومرة أخرى بغض النظر عما إذا كانت تتم محاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% بسعر التكلفة، من خلال تطبيق أسلوب حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة، يجب معالجة كل معاملة على حدة بهدف تحديد مبلغ الشهرة في تلك المعاملة، باستخدام معلومات التكلفة والقيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل.

وعليه، فإن أثر تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على أي عملية إدماج أعمال تتطوي على عمليات متعاقبة لشراء الأسهم من شأنه أن يتسبب بما يلي:

- عكس أية تغيرات في المبلغ المسجل لحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً (بحيث يتم إعادة بيان المبالغ المسجلة لحصص الملكية تلك إلى سعر التكلفة).
- شمل التغيرات في الأرباح المحتجزة للمنشأة المستثمر بها وأرصدة حقوق الملكية الأخرى بعد كل معاملة تبادل في البيانات المالية الموحدة لما بعد الإدماج إلى الحد الذي ترتبط فيه بحصص الملكية المحتفظ بها سابقاً.

وتبعاً لذلك، فإن البيانات المالية الموحدة مباشرة بعد شراء المستثمر لحصة الملكية الإضافية بنسبة ٦٠% وحصوله على السيطرة على المنشأة المستثمر بها تكون هي نفسها بغض النظر عن الأسلوب المستخدم لمحاسبة الإستثمار المبدئي بنسبة ٢٠% في المنشأة المستثمر بها قبل الحصول على السيطرة.

التغيرات في القيم المعينة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة

إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال

يوضح المثال التالي تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إندماج الأعمال" بشأن إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال عندما تكون المنشأة المشتريّة قد قامت، في نهاية الفترة الأولى بعد الإندماج، بمحاسبة إندماج الأعمال باستخدام القيم المؤقتة. ولا يتناول هذا المثال محاسبة أي من آثار ضريبية الدخل الناشئة عن التعديلات.

ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشتريّة محاسبة إندماج الأعمال باستخدام القيم المؤقتة إذا كان بالإمكان تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية فترة الإبلاغ المالي التي تم فيها تنفيذ إندماج الأعمال. ويُطلب من المنشأة المشتريّة الاعتراف بآلية تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية:

(أ) خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الإندماج بالشراء؛

(ب) من تاريخ الإندماج بالشراء؛

وبناء عليه:

(١) يتم حساب المبلغ المسجل للأصل القابل للتحديد أو الالتزام أو الالتزام الطارئ الذي يتم الاعتراف به أو تعديله نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية كما لو أن قيمته للعائلة في تاريخ الإندماج بالشراء قد تم الاعتراف بها منذ ذلك التاريخ.

(٢) يتم تعديل الشهرة أو أي ربح معترف به وفقاً للفقرة ٥٦ من تاريخ الإندماج بالشراء بمبلغ يساوي التعديل على القيمة للعائلة في تاريخ شراء الأصل القابل للتحديد أو الالتزام أو الالتزام الطارئ، الذي يتم الاعتراف به أو تعديله.

(٣) يتم عرض المعلومات المقارنة للمقدمة للفترة قبل إتمام المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال كما لو تم إتمام المحاسبة المبدئية من تاريخ الإندماج بالشراء. وهذا يتضمن أي استهلاك إضافي، أو إطفاء، أو آثار ربح أو خسارة أخرى معترف بها نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية.

مثال ٧

تعد المنشأة البيانات المالية للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشتريّة في إندماج الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠×٤. سعت المنشأة إلى إجراء تقدير مستقل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تم شراؤه في الإندماج. غير أنه لم يتم صياغة التقدير بشكل نهائي في الوقت الذي اكتملت فيه المنشأة ببياناتها المالية السنوية لعام ٢٠×٤. واعترفت المنشأة في بياناتها المالية السنوية لعام ٢٠×٤ بقيمة عائلة مؤقتة للأصل مقدارها ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة بقيمة مؤقتة للشهرة المشتراة مقدارها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وكان لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عمر إنتاجي متبقي في تاريخ الإندماج بالشراء مقداره خمس سنوات.

وبعد أربعة أشهر من تاريخ الإنتماج بالشراء، استلمت المنشأة التقدير المستقل، والذي يبين أن القيمة العادلة للأصل في تاريخ الإنتماج بالشراء هي ٤٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وكما هو مبين في الفقرة ٦٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يتعين على المنشأة المشتري الاعتراف بأي تعديلات على القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبينة من تاريخ الإنتماج بالشراء.

وبناءً عليه، يجري تعديل في البيانات المالية لعام ٢٠×٥ على المبلغ المسجل الإفتتاحي لبند الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقلص ذلك التعديل على أنه تعديل القيمة العادلة في تاريخ الإنتماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، مطروحاً منه الإستهلاك الإضافي الذي كان من الممكن الاعتراف به فيما لو تم الاعتراف بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ الإنتماج بالشراء منذ ذلك التاريخ (٥٠٠ وحدة عملة لإستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى تاريخ ٣١ كانون الأول ٢٠×٤). ويتم أيضاً تعديل المبلغ المسجل للشهرة لانخفاض القيمة في تاريخ الإنتماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويتم إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×٤ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

ووفقاً للفقرة ٦٩ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تنصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٤ بأنه قد تم تحديد المحاسبة المبينة لإنتماج الأصول بشكل مؤقت فقط، وتشرح سبب كون الحالة كذلك. ووفقاً للفقرة ٧٣(ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تنصح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠×٥ عن مبالغ وتصريفات التعديلات على القيم المؤقتة المعترف بها خلال فترة الإبلاغ المالي الحالية. وعليه تنصح المنشأة عما يلي:

- إزبداد القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإنتماج بالشراء بمقدار ١٠,٠٠٠ وحدة عملة مع انخفاض مقابل في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×٤ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ٥٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×٤.

تصحيح الأخطاء

توضح الأمثلة التالية تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرتين ٦٣ و ٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بشأن محاسبة تصحيح الأخطاء المتوقعة بالمحاسبة المبينة لإنتماج الأعمال. ولا تتناول هذه الأمثلة محاسبة أية آثار لضريبة الدخل ناشئة عن التعديلات.

يقضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، إما بوجود ثلاث استثناءات^{*}، إجراء تعديلات على المحاسبة المبينة لإنتماج الأعمال بعد إتمام تلك المحاسبة المبينة فقط لتصحيح خطأ ما، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المساكنات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبعد إتمام تلك المحاسبة، لا يمكن الاعتراف بالتعديلات بسبب أثر التغييرات على التقديرات المحاسبية. ووفقاً

* يتعلق اثنين من تلك الاستثناءات الثلاث بالتعديلات على تكلفة إنتماج الأصول بعد إتمام المحاسبة المبينة لإنتماج الأعمال. ويتعلق الاستثناء الثالث بالاعتراف باللاحق من قبل المنشأة المشتري بأصول الضريبة الموجبة للمنشأة المشتري التي لم تبسب معايير الاعتراف المنفصل عند المحاسبة المبينة لإنتماج الأعمال.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢
لمسألة توضيحية

المعيار المحاسبة الدولي ٨، يتم الاعتراف بلتر التغير في التقدير المحاسبي بلتر مستقبلي. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ إرشادات حول تمييز تصحيح الأخطاء من التغيرات في التقديرات المحاسبية.

مثلاً ۸

تعد المنشأة البيانات المالية للفترة السنوية المنتهية في ٣١ كانون الأول ولا تقوم بإعداد بيانات مالية مرحلية. وكانت المنشأة هي المنشأة المشترية في إدماج الأعمال بتاريخ ٣٠ أيلول ٢٠٠١. وكجزء من المحاسبة للمبنية لذلك الإدماج، اعترفت المنشأة بشهرة مقلدها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. والمبلغ المسجل للشهرة في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١ كان ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وخلال عام ٢٠٢٢، أدركت المنشأة وقوع خطأ يتعلق بالمبلغ الموزع مبدئياً على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات المشتركة في إنتاج الأعمال. وبالتحديد، يجب توزيع ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة من أصل ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وزعت مبدئياً على الشهرة على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان لها في تاريخ الإندماج بالشراء عمر إنتاجي متبقي مقداره خمس سنوات.

وكما هو مبين في الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ معالجة تصحيح الخطأ بأثر رجعي، وعرض البيانات المالية كما لو أن الخطأ لم يحدث أبداً من خلال تصحيح الخطأ في المعلومات المقارنة للفترة (الفترة) السابقة التي حدث فيها.

وبالتالي، يجرى تعديل في البيانات المالية للعام ٢٠٢٢ على المبلغ المسجل الإفتتاحي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. ويتم قياس التعديل على أنه تعديل القيمة العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء بمقدار ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه المبلغ الذي كان من الممكن الإعتراف به كإستهلاك لتعديل القيمة للعادلة (١.٠٠٠) وحدة عملة لإستهلاك مدته ثلاثة أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠٢١). ويتم أيضا تعديل المبلغ المسجل للشهرة مقابل انخفاض القيمة في تاريخ الإنماج بالشراء بمقدار ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة، ويعد بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠٢١ لتعكس هذا التعديل وتشمل الإستهلاك الإضافي بمقدار ١.٠٠٠ وحدة عملة المتطوق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٢١.

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تصحح المنشأة في بياناتها المالية للعام ٢٠٢٢ عن طبيعة الخطأ وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات. كما تصحح المنشأة عما يلي:

- إزدياد القيمة لعائلة أصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإجماع بالشراء بمقدار ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مع انخفاض مقابل في الشهرة و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة للعام ٢٠٠١ لتعكس هذا التحديل وتشمل الاستهلاك الإضافي بمقدار ١.٠٠٠ وحدة عملة المتعلق بالسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١.

مثال ۹

يفترض هذا المثال نفس الحقائق الواردة في المثال ٨، باستثناء أن المبلغ الموزع مبدئياً على أصول الممتلكات والمصانع والمعدات يتم تخفيضه بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة لتصبح الخطأ بدلاً من زيادته بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة. كما يفترض هذا المثال بأن المنشأة تحدد المبلغ القليل للإسترداد للشهرة الإضافية بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة فقط في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١.

وفي البيانات المالية للعام ٢٠×٢، يتم تخفيض المبلغ المسجل الإحتلحي لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار ١٩,٠٠٠ وحدة عملة، كونه يتم الإعتراف بتعديل القيمة العادلة في تاريخ الإنماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منه ١,٠٠٠ وحدة عملة في مصروف الإستهلاك لفترة الثلاث أشهر حتى ٣١ كانون الأول ٢٠×١. ويتم زيادة المبلغ المسجل للشهرة بمقدار ١٧,٠٠٠ وحدة عملة، وهي زيادة القيمة في تاريخ الإنماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة لتعكس أن المبلغ المسجل للتعديل يتجاوز مبلغه القابل للإسترداد. ويعد بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتُسنتفي الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة.

ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨، تنصح المنشأة في بيغلتها المالية لعام ٢٠×٢ عن طبيعة الخطأ، وأنه نتيجة لتصحيح ذلك الخطأ، تم إجراء تعديل على المبلغ المسجل لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات. كما تنصح المنشأة عما يلي:

- إنخفاض القيمة العادلة لأصول الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ الإنماج بالشراء بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مع زيادة مقبلة في الشهرة؛ و
- إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠×١ لتعكس هذا التعديل وتُسنتفي الإستهلاك بمقدار ١,٠٠٠ وحدة عملة المعترف به خلال الفترة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١ وتشمل خسارة انخفاض القيمة بمقدار ٣,٠٠٠ وحدة عملة للشهرة المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

" عقود التأمين "

المحتويات

التقارير مقدمة ١ - مقدمة ١٣

	المقدمة
	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ؛
	عقود التأمين
١	الهدف
١٢-٢	النطاق
٩-٧	المشتقات الضمنية
١٢-١٠	تجزئة مكونات الإيداع
٣٥-١٣	الإعتراف والقياس
٢٠-١٣	الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية
١٩-١٥	اختبار ملاءة الالتزام
٢٠	انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين
٣٠-٢١	تغيير المبيعات المحاسبية
٢٤	أسعار الفائدة الحالية في السوق
٢٥	استمرار الممارسات الحالية
٢٦	الحيطة
٢٩-٢٧	هوامش الاستثمارات المستقبلية
٣٠	محاسبة لظل
٣٣-٣١	عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال تجماع أصول أو نقل محفظة
٣٥-٣٤	ميزات المشاركة الاختيارية
٣٤	ميزات المشاركة الاختيارية في عقود تأمين
٣٥	ميزات المشاركة الاختيارية في الأدوات المالية
٣٩-٣٦	الإفصاح
٣٧-٣٦	توضيح المبالغ المعترف بها
٣٩-٣٨	المبلغ والتوقيت وعدم التؤكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية
٤٥-٤٠	تاريخ النفاذ والانتقال
٤٤-٤٢	الإفصاح
٤٥	إعادة تحديد الأصول المالية
	للملاحق
	أ تعريف المصطلحات
	ب تعريف عقد التأمين
	ج التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
	موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ؛
	نلسن الإستنتاجات
	إرشادات للتطبيق

تم عرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (هذا المعيار)، بعنوان "عقود التأمين"، في الفقرات من ١ إلى ٤٥ والملاحق من (أ) إلى (ج)، وتتمتع كافة هذه الفقرات بنفس الصلاحية. وتشير الفقرات المكتوبة بالخط الغامق إلى المبادئ الأولية. وقد كتبت المصطلحات المعروفة في الملحق (أ) بالخط المائل في أول مرة تظهر فيها في المعيار. كما تم شرح المصطلحات الأخرى من خلال قائمة مصطلحات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وينبغي قراءة هذا المعيار ٤ في سياق أهدافه وأسس الإنتاج، والتمهيد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والإطار العام لتحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية والتعديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الأسس لاختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ يعتبر هذا المعيار أول معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول عقود التأمين، وقد تتوعت السياسات المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين وتباينت تبعاً للممارسات في القطاعات الأخرى، وحيث أن العديد من الجهات ستبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العام ٢٠٠٥، قام المجلس العالمي للمعايير المحاسبية بإصدار هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للأهداف التالية:

- (أ) إدخال تعديلات محدودة على محاسبة عقود التأمين وذلك إلى حين إكمال المجلس للمرحلة الثانية من مشروعه المنطوق بعقود التأمين.
- (ب) لإدخال الشرط المتمثل بضرورة قيام لية جهة تصدر عقود التأمين (شركة التأمين) بالتصريح عن البيانات المتعلقة بهذه العقود.

مقدمة ٢ يعتبر هذا المعيار معياراً للخطوة الثانية من المشروع حيث يلتزم المجلس بإكمال المرحلة ٢ دون تأخير وبمجرد التثبت من كافة المسائل المتعلقة بالمفاهيم والمسائل المعايير ذات العلاقة وإكمال إجراءاته على النحو السليم.

الخصائص الرئيسية لهذا المعيار

مقدمة ٣ ينطبق هذا المعيار على كافة عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين) التي تقوم المؤسسة بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها، وذلك باستثناء عقود معينة تخضع لمعايير دولية أخرى، كما أنه لا ينطبق على أصول والقرارات لشركة التأمين كالأصول المالية والقرارات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، كما أنه لا ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة.

مقدمة ٤ يستثني هذا المعيار شركة لتأمين مؤقتاً (أي خلال المرحلة ١ من المشروع) من بعض المتطلبات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى بما فيها متطلب دراسة بطار العمل في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين وعلى كل حال فإن هذا المعيار:

- (أ) يمنع المخصصات المتعلقة بالمطالبات المحتملة بموجب عقود لم تدخل حيز التنفيذ في تاريخ الإبلاغ (كمخصصات الكوارث والتعويض الموازي).
- (ب) يتطلب اختياراً لكافية التزامات التأمين المعترف بها واختبار انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين.
- (ج) يتطلب أن تحتفظ شركة التأمين بالتزامات التأمين في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها أو إلغائها أو حتى تنتهي صلاحيتها، وأن يتم تقديم التزامات التأمين دون معالمتها مع أصول إعادة تأمين ذات العلاقة.

مقدمة ٥ يسمح هذا المعيار لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة بعقود التأمين في حالة واحدة وهي المتعلقة بما إذا كانت بياناتها المالية تعرض معلومات أكثر صلة وليست أقل موثوقية، أو ليست ذات صلة ولكنها أكثر موثوقية وتحديداً لا يمكن لشركة التأمين أن تقوم بأي من الممارسات التالية على الرغم من أنها قد تقوم بالإستمرار بتطبيق سياسات محاسبية تتضمن هذه الممارسات:

- (أ) قياس التزامات التأمين على أسس غير مخصصة.

(ب) قياس الحقوق المتعلّقة لأتماب إدارة الإستثمارات بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة كما يمكن أن تدل على هذه القيمة مقارنة بين الأتماب الحالية التي يتم تقاضيها من قبل أشخاص آخرين يعملون في خدمات مشابهة.

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لالتزامات التأمين الخاصة بالشركات التابعة.

مقدمة ٦ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتقديم سياسات محاسبية تتضمن إعادة قياس التزامات التأمين المخصصة بشكل متسق في كل فترة لتعكس نسب الفائدة السوقية الحالية (وإذا اختلفت شركة التأمين تلك: قياس التقديرات والفرضيات الحالية الأخرى). وبدون هذا السماح سيكون مطلوباً من شركة التأمين أن تطبق التغيير الحاصل على السياسات المحاسبية بشكل متسق على كل الالتزامات المشابهة.

مقدمة ٧ لا تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستيعاب الحيلة الشديدة إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيلة فليس عليها أن تقوم باتخاذ المزيد من تدابير الحيلة.

مقدمة ٨ هناك افتراض قابل للنقض يقول بأن البيانات المالية لشركة التأمين تصبح ذات صلة وموثوقة أقل إن هي قدمت سياسة محاسبية تعكس هولاش الإستثمار المستقبلي في قياس عقود التأمين.

مقدمة ٩ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية لالتزامات التأمين فقد تقوم بإعادة تصنيف بعض أو كافة أصولها المالية على أنها بقيمة عادلة ضمن الربح أو الخسارة^١

مقدمة ١٠ إن هذا المعيار:

(أ) يوضح أن شركة التأمين لا تحتاج لمحاسبة المشتقات الضمنية بشكل منفصل بقيمة عادلة إذا كانت المشتقات الضمنية تلي تعريف عقد التأمين.

(ب) يتطلب من شركة التأمين أن تقوم بتجزئة مكونات الإيداع لبعض عقود التأمين (أي أن تقوم بمحاسبته بشكل منفصل) وذلك لتجنب إغفال أية أصول أو التزامات من ميزانيتها العمومية.

(ج) يوضح مدى انطباق الممارسة التي يطلق عليها أحياناً اسم (محاسبة لظلال)،

(د) يسمح بتقديم موسم لعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأعمال أو نقل المحفظة.

(هـ) يتناول جوانب محدودة من ميزات المشاركة الاختيارية التي تتضمنها عقود التأمين أو فسي الأوقات المالية.

مقدمة ١١ يتطلب هذا المعيار الدولي أن يساعد الإفصاح المستخدمون على فهم ما يلي:

(أ) المبالغ التي نشأت عن عقود التأمين في بيانات شركة التأمين المالية.

(ب) المبلغ والموعِد وعدم الحتمية فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المنتجة من عقود التأمين.

مقدمة ١٢ يجب أن تقوم المؤسسات بتطبيق هذا المعيار الدولي للفرات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، إلا أنها تشجع تطبيق المعيار قبل ذلك. ولا يجب على شركة التأمين أن تقوم بتطبيق بعض جوانب هذا المعيار على المعلومات المقارنة ذات العلاقة بالفرات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥.

الآثار المحتملة للمقترحات المستقبلية

مقدمة ١٣ يتوقع للمجلس أن يقوم بإقرار مسودات عرض في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤ والتي ستقترح تعديلات على ما يلي:

(أ) معاملة الضمانات المالية وعقود تأمين الدين؛ و

(ب) الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يسمح للمؤسسة بتحديد أصولها المالية والتزاماتها المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

عقود التأمين

الهدف

١ إن الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من قبل لية مؤسسة تقوم بإصدار مثل هذه العقود (وهي التي تمت تسميتها في هذا المعيار بشركة التأمين وذلك حتى ينتهي المجلس من المرحلة ٢ من مشروعه المتعلق بعقود التأمين، وبشكل خاص فإن هذا المعيار يتطلب ما يلي:

(أ) إيجال تحديات محدودة على محاسبة شركات التأمين المتوقعة بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ ضمن البيانات المالية لشركة التأمين والتي تكون ناشئة عن عقود التأمين وتساعد مستعملي تلك البيانات المالية على فهم المبالغ والمواعيد وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من عقود التأمين.

النطاق

٢ تقوم مؤسسة ما بتطبيق هذا المعيار الدولي على ما يلي:

(أ) عقود التأمين (بما فيها عقود إعادة التأمين) التي تقوم بإصدارها وعقود إعادة التأمين التي تحوزها.

(ب) الأدوات المالية التي تقوم بإصدارها متضمنة ميزة المشاركة الاختيارية (انظر الفقرة ٣٥). يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، أن يتم الإفصاح عن الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية التي تتضمن هذه الميزات.

٣ لا يتناول هذا المعيار الدولي الجوانب الأخرى لمحاسبة شركات التأمين كمحاسبة الأصول المالية التي لدى شركة التأمين أو الإئتمانات التي أصدرتها شركة التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والإفصاح") وذلك باستثناء الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في الفقرة ٤٥.

٤ يجب على المؤسسة أن لا تطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) كفاءة المنتجات التي يصدرها مباشرة المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والإئتمانات المحتملة").

(ب) أصول والإئتمانات لأرباب العمل بموجب خطط الموضوعية لمصلحة العاملين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفق المبني على أساس الأسهم") والإئتمانات منقعة لتقاعد المبلغ عنها بموجب خطط منافع تقاعد محددة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد").

(ج) الحقوق والإئتمانات التعاقدية التي تطرأ عن الإستمثال المستقبلي أو الحق باستعمال بند غير مالي (مثل بعض رسوم الترخيص، العوائد، بدلات الإجراءات الطارئة والبضود المشابهة). بالإضافة إلى ضمانات القيمة المتبقية للمستأجر التي يتضمنها التأجير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة").

(د) الضمانات العارية التي تدخل فيها جهة ما أو التي تحتفظ فيها عند نقل الأصول المالية أو الإئتمانات المالية إلى طرف آخر في إطار (معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وبغض النظر عما إذا كان قد تم اعتبار الضمانات المالية كضمانات مالية أو خطابات ضمان أو عقود تأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

- (أ) البديل الطارئ واجب النفع أو واجب القضاء في اندماج أصول (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ 'اندماج الأعمال').
- (و) عقود التأمين المباشرة التي تحوزها المؤسسة (أي عقود التأمين المباشرة التي تكون فيها المؤسسة هي حامل الوثيقة). إلا أن على شركة التأمين المباشرة أن تطبق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التي بحوزتها.
- ٥ لغيأت تسهيل المرجعية، فإن هذا المعيار يصف أي مؤسسة تصدر عقد التأمين بصفقتها شركة تأمين سواء أعتبرت شركة التأمين شركة تأمين للقانونية أو الرقابية أو لم تعتبر.
- ٦ إن عقد إعادة التأمين هو نوع من عقود التأمين وبالتالي فإن كافة الإشارات في هذا المعيار لعقود التأمين تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

- ٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أي مؤسسة فصل بعض المشتقات الضمنية من عقدها الأساسي وتقييمها بقيمة عادلة مع تضمين الاختلافات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المشتقات الضمنية لعقد التأمين ما لم تكن المشتقات الضمنية بذاتها عقد تأمين.
- ٨ وكاستثناء من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن لا تفصل وأن لا تقيس بقيمة عادلة خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن عقد التأمين نظير قيمة محددة (أو نظير قيمة مبنية على مقدار محدد ونسبة فائدة). وحتى إذا كان سعر الممارسة مختلفاً عن مقدار المبلغ المسجل لالتزام التأمين الأساسي، إلا أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنطبق على خيارات البيع المشروطة أو خيار التنازل النقدي المتضمن في عقد التأمين إذا كانت قيمة التنازل تختلف بسبب التباينات المالية (كمسح حقوق الملكية أو سعر السلفة أو المؤشر)، أو بسبب متغير غير مالي غير محدد بطرف من أطراف العقد، وكذلك ينطبق هذا المتطلب إذا كانت قدرة حامل الوثيقة على ممارسة خيار البيع المشروط أو خيار التنازل النقدي قد نشأت من خلال تغيير في مثل هذا المتغير (مثال: خيار البيع المشروط الذي يمكن ممارسته إذا وصل مؤشر السوق المالي إلى مستوى معين).
- ٩ تنطبق الفقرة ٨ بالتساوي على خيار التخلي عن الأنواع المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الاختيارية.

تجزئة مكونات الإيداع

- ١٠ تتضمن بعض عقود التأمين مكوناً تأمينياً ومكوناً إيداعياً، وفي بعض الحالات يكون مطلوباً من أو مسموحاً لشركة التأمين بتجزئة هذه المكونات:
- (أ) للتجزئة مشروطة بتلبية الشرطين التاليين:
- (١) إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل (بما فيه أي خيارات تنازل خفية) أي دون أخذ المكون التأميني بعين الاعتبار.
- (٢) أن تكون السياسات المحاسبية الخاصة بشركة التأمين لا تتطلب تحديد كافة الالتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي.
- (ب) التجزئة مسموحاً بها وغير مشروطة إذا كان بإمكان شركة التأمين قياس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (١/أ) وكانت كل سياسات المحاسبة الخاصة بها تتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات والحقوق التي تنشأ عن المكون الإيداعي بغض النظر عن الأسس المستعمل لقياس هذه الحقوق والالتزامات.

(ج) التجزئة ممنوعة إذا لم يكن بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل كما هو الحال في (١/أ).

١١ فيما يلي مثال على الحالة التي لا تتطلب فيها السياسات المحاسبية من شركة التأمين أن تعترف بجميع الإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي: تتلقى شركة التأمين المباشرة تعويضاً عن الأضرار من معهد التأمين إلا أن العقد يلزم شركة التأمين المباشرة بإعادة دفع التعويض في السنوات القليلة، وينشأ هذا الإلتزام عن المكون الإيداعي، وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين المباشرة تسمح بالإعتراف بهذا المكون كدخل دون تحديد الإلتزام الناشئ، فتكون التجزئة ولجبة.

١٢ لتجزئة العقد، على شركة التأمين:

(أ) تطبيق هذا المعيار على المكون التأميني.

(ب) تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي.

الإعتراف والقياس

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١٣ إن الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء تحدد المعايير التي ينبغي أن تتبعها المؤسسة في إعداد سياسة محاسبية إذا لم يكن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منطقياً بشكل محدد على أحد البنود، إلا أن هذا المعيار يستثني شركة التأمين من تطبيق هذه المعايير على سياساتها المحاسبية لما يلي:

- (أ) عقود التأمين التي تصدرها (بما فيها تكاليف شراء الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كذلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و ٣٢)؛ و
- (ب) عقود إعادة التأمين التي تحوزها.

١٤ وعلى كل حال فإن هذا المعيار لا يستثني شركة التأمين من بعض تضمينات المعايير المنصوص عليها في الفقرات (١٠-١٢) من معيار المحاسبة الدولي ٨ وبالتحديد فإن على شركة التأمين:

- (أ) أن لا تعترف بأية مخصصات للمطالبات المستقبلية كمسؤولية إذا كانت هذه المطالبات ناشئة عن عقود تأمين لم تعد موجودة في تاريخ التقارير (كمخصصات الكوارث والتعويض الموزي).
- (ب) أن يقوم بإجراء فحص قياسي للمسؤولية الموصوف في الفقرات ١٥-١٩.
- (ج) أن يزيل الإلتزام التأميني (أو جزءاً منها) من ميزانيته فقط عندما يتم إطفائها أي عندما يكون الإلتزام المحدد بالمقدّر تم الإبراء منه أو ألغى أو انقضى.
- (د) أن لا تقوم بمعالجة ما يلي:
- (١) أصول إعادة التأمين في مقابل التزامات التأمين ذات العلاقة؛ أو
- (٢) دخل أو نفقات عقود إعادة التأمين في مقابل المصروف أو الدخل المتأتي من عقود التأمين ذات العلاقة.
- (هـ) أن تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين قد انقصت (انظر الفقرة ٢٠).

اختبار ملاءة الإلتزام

١٥ على شركة التأمين أن تقوم وفي كل تاريخ تقارير مالية ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية وذلك من خلال التقديرات الحالية للتكلفت النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها.

وبذا يظهر هذا التقييم أن المبلغ المسجل للإلتزامات التأمينية (تفقت شراء مختلفة أقل ملائمة وأصول غير ملموسة ذات علاقة، كذلك التي تمت مناقشتها في الفقرات ٣١-٣٢) غير كاف في ضوء التكاليف النقدية المستقبلية، يجب أن يتم الإعراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٦ إذا قامت شركة التأمين بتطبيق اختبار الكافية الذي يلبي متطلبات دنيا محددة، فإن هذا المعيار لا يفرض متطلبات إضافية. والمتطلبات الدنيا هي التالية:

- (أ) أن يتناول الاختبار التقديرات الحالية لكافة التكاليف النقدية التملادية، وتلك التكاليف النقدية ذات العلاقة كتكاليف معالجة المطالبات والتكاليف النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمائم.
- (ب) إذا أظهر الاختبار أن المسؤولية غير كافية، فيتم الإعراف بكامل العجز في الربح أو الخسارة.

١٧ إذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب اختبار ملاءة لتتزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة (١٦) فإن على شركة التأمين:

- (أ) أن تحدد المبلغ المسجل للإلتزام التأميني ذي الصلة* مطروحاً منه المبالغ المسجلة لما يلي:

(١) أي تكاليف شراء موقعة ذات علاقة؛ و

(٢) أي أصول غير ملموسة ذات علاقة كذلك التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة (انظر الفقرات ٣١ و ٣٢)، إلا أن أصول إعادة التأمين ذات العلاقة لا يتم أخذها بعين الاعتبار كون شركة التأمين يقوم بالمحاسبة المتطقة بها بشكل منفصل (انظر الفقرة ٢٠).

(ب) تحديد ما إذا كان المبلغ الموصوف في الفقرة (أ) أقل من المبالغ المسجلة التي تكون مطلوبة لو كانت الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧* المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة. وإذا كانت أقل من ذلك فإن على شركة التأمين أن تعترف بكامل الفرق في الربح أو الخسارة وفي انخفاض المبلغ المسجل من تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو زيادات المبالغ المسجلة للإلتزامات التأمين ذات العلاقة.

١٨ إذا كان اختبار ملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا للفترة ١٦ فإن من الواجب تطبيق المعيار على مستوى التجميع المحدد في الاختبار وإذا كان اختبار ملاءة الإلتزام لا يلبي هذه المتطلبات الدنيا فإن المقارنة الموصوفة في الفقرة ١٧ يجب أن تتم على مستوى محفظة العقود التي تخضع لمخاطر مشابهة واسعة وتجري إدارتها كمحفظة واحدة.

١٩ إن المقدار المنصوص عليه في الفقرة (١٧) (ب) (أي نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧) يجب أن يعكس هوامش الإستثمار المستقبلية (انظر الفقرات ٢٧-٢٩) حصرياً في حالة كون المبلغ الموصوف في الفقرة (١٧) (أ) يعكس هذه الهوامش أيضاً.

* إن الإلتزامات التأمينية ذات العلاقة هي تلك الإلتزامات التأمينية (أو تكاليف الشراء المختلفة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة) والتي لا تتطلب السياسات المحاسبية لشركة التأمين اختباراً لملاءة الإلتزام يلبي المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦

التخفيض قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠ إذا كانت أصول إعادة التأمين لدى شركة التأمين المباشرة قد انخفضت قيمتها فإن على شركة التأمين المباشرة أن تخفض المقدار المسجل تبعاً لذلك وأن تعترف به كربح أو خسارة، وتخفض قيمة أصل إعادة التأمين في الحالات التالية حصراً:

- (أ) إذا كان هناك دليل موضوعي نشأ عن حدث طرأ بعد الاعتراف المبني بأصل إعادة التأمين بأن شركة التأمين المباشرة قد لا تتلقى كامل المبالغ المستحقة لها بموجب أحكام العقد؛ و
- (ب) أن يكون للحدث أثر ملموس بشكل يمكن الإعتماد عليه على المبالغ التي ستلقاها شركة التأمين المباشرة من معيد التأمين.

تغيير السياسات المحاسبية

٢١ تطبق الفترات (٢٢-٣٠) على التغييرات التي تدخلها شركة التأمين التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى التغييرات التي تقوم بها شركة التأمين التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

٢٢ لشركة التأمين أن تغير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين في حالة واحدة وهي إذا كانت التغييرات تجعل من البيانات المالية أكثر ملاءمة لمتطلبات عملية اتخاذ القرار الاقتصادي لا أن تكون أقل موثوقية أو أن تكون أكثر موثوقية إما ليست أقل نطاقاً بهذه الحجلات، وعلى شركة التأمين أن تقيس الملائمة والموثوقية بالإعتماد على المعايير المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ .

٢٣ لتبرير تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فإن على شركة التأمين أن تبين أن التغيير يقرب بياناته المالية من تلبية المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٨ إما لا يشترط أن يؤدي التغيير إلى التزام كامل بهذه المعايير، وستتم مناقشة المسائل التالية لاحقاً:

- (أ) أسعار الفائدة الحالية في السوق (الفقرة ٢٤)؛
- (ب) استمرار الممارسات الحالية (الفقرة ٢٥)؛
- (ج) الحيطة (الفقرة ٢٦)؛
- (د) هولمز الاستثمار المستقبلية (الفترات ٢٧-٢٩)؛ و
- (هـ) محاسبة الظل (الفقرة ٣٠).

أسعار الفائدة الحالية في السوق

٢٤ مع أن ذلك غير مشروط، يسمح لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بحيث تقوم بإعادة قياس التزامات "إعادة لتأمين المخصصة لتعكس أسعار الفائدة الحالية في السوق ولتعترف بالتغييرات في تلك الالتزامات في جانب الربح أو الخسارة، وفي هذا الوقت يمكن لشركة التأمين أيضاً أن تقدم سياسات محاسبية تتطلب تقديرات حالية أخرى وفرضيات للإلتزامات المحددة. يسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متلسق مع كافة الإلتزامات المشابهة كما قد يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨. وإذا حددت شركة تأمين الإلتزامات لهذا الاختيار فإن عليها أن تستمر بتطبيق نسب الفائدة السوقية الحالية (بالإضافة إلى التقديرات وفرضيات الحالية الأخرى إذا كان ذلك منطيقاً) بشكل متلسق وفي كافة الفترات ولكافة الإلتزامات إلى أن يتم إطفائها.

* في هذه الفقرة، تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاستهلاك المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة، مثل تلك التي تم مناقشتها في الفقرتين ٣١ و ٣٢.

استمرار الممارسات الحالية

٢٥ يمكن لشركة التأمين الإستمرار بالممارسات التالية إلا أن تقديم أي منها لا يلي الفقرة ٢٢:

- (أ) قياس الالتزامات التأمينية على أسس غير مخصصة.
- (ب) قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمار المستقبلي بمقدار يزيد عن القيمة العادلة التي تتضمنها المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها العاملون الآخرون في خدمات مشابهة في السوق، حيث من الممكن أن تكون القيمة العادلة ابتداءاً لهذه الحقوق التعاقدية تساوي التكاليف الأصلية المدفوعة، هذا ما لم تكن أتعاب إدارة الإستثمار المستقبلي والتكاليف ذات العلاقة خارج نطاق مصطلحات السوق القابلة للمقارنة.
- (ج) في حال استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الشراء المؤجلة ذات العلاقة والأصول غير الملموسة ذات العلاقة إن وجدت) للشركات التابعة باستثناء ما يسمح به بموجب الفقرة ٢٤، وإذا لم تكن هذه السياسات المحاسبية موحدة فإن لشركة التأمين تغييرها ما لم يؤدي التغيير إلى زيادة تبين السياسات المحاسبية وعلى أن يلي أيضاً باقي متطلبات هذا المعيار.

الحيطة

٢٦ تحتاج شركة التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة الحيطة الزائدة عن الحاجة، إلا أنه إذا كانت شركة التأمين قد قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فلا تكون مطالبة بالمزيد منها.

هوامش الإستثمارات المستقبلية

٢٧ لا تحتاج شركة التأمين إلى تغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين لإزالة هوامش الإستثمار المستقبلية إلا أن هناك افتراض قابل للنقض بأن بيانات شركة التأمين المالية تكون أقل ملائمة وموثوقة إن هي قدمت سياسة محاسبية تعكس هوامش الإستثمار المستقبلية في قياس عقود التأمين ما لم تكن هذه الهوامش تؤثر على الدفوعات التعاقدية. وفيما يلي مثالان على السياسات المحاسبية التي تعكس هذه الهوامش:

- (أ) استعمال عامل خصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين؛ أو
- (ب) إبراز العائد على هذه الأصول على معامل عائد مقدر وخصم هذه العوائد المقدمة على معامل مختلف وتضمين النتائج في قياس المسؤولية.

٢٨ يمكن لشركة التأمين أن يتطلب على الافتراض القابل للنقض المنصوص عليه في الفقرة ٢٧ في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون مكونات تغيير السياسة المحاسبية الأخرى تزيد من ملائمة وموثوقية البيانات الناتجة عن إدخال هوامش الإستثمار المستقبلية، وعلى سبيل المثال للفرض أن السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين لعقود التأمين تتضمن افتراضات حيطة زائدة تم وضعها مع ابتداء هوامش الإستثمار المستقبلية ومحل الخصم الذي اشترطته جهة تنظيمية دون إشارة مباشرة إلى ظروف السوق وباستبعاد بعض الضمانات والخيارات الضمنية، فقد تقوم شركة التأمين بإعداد بياناتها المالية على نحو أكثر ملائمة وأقل موثوقية من خلال التحول إلى أسس موجهة نحو الإستثمار المحاسبية تكون مستعملة بشكل واسع وتتضمن ما يلي:

(أ) التقديرات والفرصيات الحالية؛

(ب) تكيف معقول (إذا لا يتضمن درجة زائدة من الحيلة) يعكس المخاطرة وعدم التأكيد؛

(ج) قياسات تمكن القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيارات والضمائم الضمنية؛ و

(د) معدل خصم سوقي حالي حتى وإن كان معدل الخصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين.

٢٩ يستعمل في بعض أساليب القياس معدل الخصم لتحديد القيمة الحالية لهوامش الربح المستقبلية ومن ثم تستند هوامش الربح هذه إلى فترات مختلفة وذلك باستعمال معادلة معينة. وفي هذه الأساليب يؤثر معدل الخصم على قياس المسؤولية بشكل غير مباشر، وتحديداً فإن استعمال عامل خصم أقل مناسبة يكون ضئيل الأثر أو لا يكون له أثر على قياس المسؤولية ابتداءً، إلا أنه وفي الأساليب الأخرى يحدد معدل الخصم قياس المسؤولية بشكل مباشر في الحالة الأخيرة. وبسبب كون إدخال معدل الخصم المبني على الأصول ذو تأثير أكثر جوهرياً، من غير المحتمل أن تتمكن شركة التأمين من التغلب على الافتراض القابل للحض المنصوص عليه في الفقرة (٢٧)

محاسبة الظل

٣٠ في بعض النماذج المحاسبية تكون الأرباح أو الخسائر التي يتم تحقيقها على أصول شركة التأمين ذات تأثير مباشر على قياس بعض أو كل مما يلي: (أ) التزاماتها التأمينية، (ب) نفقات الشراء المختلفة ذات العلاقة، (ج) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة كذلك الموصوفة في الفقرات ٣١ و ٣٢، ويسمح لشركة التأمين (ولكن ليس مطلوباً) بأن تغير في سياساتها المحاسبية بحيث يكون الربح أو الخسارة المعترف بهما وغير المتحققين على الأصول يؤثران على القياسات بنص الطريقة التي تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. يجب الإعراف بالتكيف ذو العلاقة للالتزامات التأمينية (أو لتكاليف الشراء المؤجلة أو الأصول غير الملموسة) في حق الملكية في الحالة الوحيدة التي تتمثل بكون الأرباح أو الخسائر غير المحققة معترف بها بشكل مباشر في حق الملكية، وتسمى هذه الممارسة أحياناً بمحاسبة الظل.

عقود التأمين التي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة

٣١ من أجل الالتزام بأحكام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" فإن على شركة التأمين في ميعاد الشراء أن تقيم بالقيمة العادلة للزامات التأمين التي تتحملها وأصول التأمين التي تم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال، إلا أنه يسمح لشركة التأمين - إلا أنها غير ملزمة بذلك - باستعمال تقديم موحد يفصل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى المكونين التاليين:

(أ) التزام يقلس بموجب سياسات شركة التأمين المحاسبية لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق التعاقدية التأمينية التي تم الحصول عليها والالتزامات التأمينية و (٢) المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (أ)، ويجب أن يتفق القياس اللاحق لهذا الأصل مع قياس الالتزام التأميني ذي العلاقة.

٣٢ لشركة التأمين الذي تتلقى محفظة عقود تأمين أن تلجأ إلى التقديم الموسع المنصوص عليه في الفقرة (٣١).

٣٣ إن الأصول غير الملموسة الموصوفة في الفقرة ٣١ و ٣٢ مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ و معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقع عقود مستقبلية ليست جزءاً من الحقوق التعاقدية التأمينية والإلتزامات التعاقدية التأمينية الموجودة في تاريخ انتهاء الأعمال أو نقل المحفظة.

مميزات المشاركة الاختيارية

مميزات المشاركة الاختيارية في عقود التأمين

٣٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية وعناصر مضمون. وينطبق التالي على مصدر العقد:

(أ) يجوز له - إلا أنه غير ملازم بذلك - أن يعترف بالعنصر المضمون بشكل منفصل عن ميزة المشاركة الاختيارية. وإذا لم تقم شركة التأمين بالإعتراف بهما بشكل منفصل فإن عليها أن تصنف العقد بكامله كالتزام. وإذا قام بتصنيفهما بشكل منفصل فإن عليه أن يصنف العنصر المضمون كالتزام.

(ب) عليه - إذا اعترف بميزة المشاركة الاختيارية بشكل منفصل عن العنصر المضمون - أن يصنف هذه الميزة إما كالتزام أو كعنصر ملكية منفصل، ولا يحدد هذا المعيار كيف تحدد شركة التأمين ما إذا كانت الميزة التزام أو حق ملكية. ولشركة تأمين أن تفصل هذه الميزة إلى التزام وحق ملكية، وعليها أن تلجأ إلى سياسة محاسبية تتناسب مع هذا الفصل، وعلى شركة التأمين أن لا تصنف هذه الميزة في فئة وسيطة لا تكون فيها لا التزام ولا حق ملكية.

(ج) يجوز له أن يعترف بكافة المزايا التي يتم تحصيلها كعوائد دون فصل أي قسم يتعلق بمكون حق الملكية. ويجب أن يتم الاعتراف بالتغيرات الناتجة في العنصر المضمون وفي القسم المعترف كالتزام من ميزة المشاركة الاختيارية كربح أو خسارة. وإذا تم تصنيف ميزة المشاركة الاختيارية كلاً أو جزءاً كحق ملكية، فإن جزءاً من الربح أو الخسارة يمكن أن ينسب إلى هذه الميزة (على نفس النحو الذي ينسب فيه هذا الجزء إلى حقوق الأقلية). وعلى شركة التأمين أن تعترف بالجزء من الربح أو الخسارة المنسوب إلى أي مكون حق ملكية ذو ميزة مشاركة اختيارية كتوزيع للربح أو الخسارة ولكن ليس كدخل أو مصروف (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية").

(د) عليه أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أية مستحقات خفية (بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩) إذا تضمنها العقد.

(هـ) عليه - وبخصوص كافة الاعتبارات غير المنصوص عليها في الفقرات ١٤-٢٠ و ٣٤ (أ-ب) - أن يستمر في سياسته المحاسبية الحالية بالنسبة لهذه العقود ما لم يغير هذه السياسات على نحو يتماشى مع الفقرات (٢١-٣٠).

ميزة المشاركة الاختيارية في الأدوات المالية

٣٥ تنطبق متطلبات الفقرة ٣٤ أيضاً على الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الاختيارية، وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) إذا صنفت شركة التأمين كامل ميزة المشاركة الاختيارية كالتزام فإن عليها أن تقوم بإجراء اختبار الملاءة المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ لكامل العقد (أي على العنصر المضمون و ميزة

المشاركة (الإختيارية) وليس على شركة التأمين أن تحدد المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمن.

(ب) إذا صنفت شركة التأمين كل أو جزء من هذه الميزة كمكون حق ملكية منفصل فإن الالتزام المعترف بها لكامل العقد يجب أن لا يقل عن المقدار الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمن. كما يجب أن تتضمن القيمة الهامة لخيار التنازل عن العقد إلا أنه يجب أن لا يتضمن قيمة الوقت إذا كانت الفقرة ٩ تستثني هذا الخيار من القياس بالقيمة العادلة، وليس على شركة التأمين أن تصرح بالقيمة التي تنتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمن، وليس عليها أن تبين هذا المقدار منفصلاً، كما ليس عليها أن تحدد المقدار إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

(ج) وعلى الرغم من أن هذه العقود هي أدوات مالية فإن لشركة تأمين أن تستمر بالإعتراف بمزايا هذه العقود كمؤاد وأن تعترف بالزيادة الناتجة عن تسجيل مبلغ الالتزام كمصروف.

الإفصاح

توضيح المبالغ المعترف بها

٣٦ على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في بيئتها المالية.

٣٧ لتلبية متطلبات الفقرة ٣٦، على شركة التأمين أن تفصح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية لعقود التأمين والأصول ذات العلاقة والدخل والنفقات.

(ب) الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتكشفات النقدية إذا كانت تعرض بيانات التدفقات النقدية باسمعمال الأسلوب المباشر) الناشئة عن عقود التأمين. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان شركة التأمين هي شركة تأمين مباشرة فإن عليها أن تفصح عما يلي:

(١) الأرباح والخسائر المعترف بها كربح أو خسارة في شراء إعادة التأمين؛ و

(٢) الإطفاء للمدة والمبلغ الذي يبقى غير مستهلك في بداية ونهاية المدة إذا كانت شركة التأمين المباشرة تؤجل وتطفي الأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين.

(ج) الإجراءات المتبعة لتحديد الفرضيات ذات الأثر الأكبر على قياس المبالغ المعترف بها المنصوص عليها في الفقرة (ب)، وعندما يكون ذلك ممكناً فإن على شركة التأمين أن تقدم إفصاحات كمية لهذه الفرضيات،

(د) أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة من أجل قياس الأصول التأمينية والالتزامات التأمينية بحيث تبين بشكل منفصل أثر كل تغيير إذا كان ذا أثر مادي على البيانات المالية.

(هـ) تسوية التغييرات في الالتزامات التأمينية وأصول إعادة التأمين وتكاليف شراء ذات العلاقة، إن وجدت.

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية

٣٨ يجب على شركة التأمين أن تنصح عن البيانات التي تساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

٣٩ من أجل الوفاء بمتطلبات الفقرة ٣٨ على شركة التأمين أن تنصح عما يلي:

- (أ) أهدافها من إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين ووثائق التأمين من أجل تخفيف هذه المخاطر.
- (ب) شروط وأحكام عقود التأمين ذات التأثير المادي على المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- (ج) المعلومات المتعلقة بالمخاطر التأمينية (قبل وبعد تخفيف المخاطر بواسطة إعادة التأمين) بما في ذلك المعلومات المتعلقة بما يلي:

- (١) حساسية الأرباح والخسائر وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها.
- (٢) تركيزات المخاطر التأمينية.
- (٣) المطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة (أي تطور المطالبات)، ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور المطالبات إلى فترة نشوء أول مطالبة مالية لا يزال يشوبها عدم الوضوح فيما يتعلق بمبلغ ومواعيد دفع هذه المطالبات دون أن تتراجع لأكثر من عشر سنوات. ولا تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن هذه المطالبات فيما يتعلق بالمطالبات التي يشوب مبلغها وميعاد استحقاقها عدم الوضوح الذي يزول عادة خلال سنة.
- (د) البيانات المتعلقة بمخاطر نسبة الفائدة ومخاطر الائتمان التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إذا كانت عقود التأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
- (هـ) المعلومات المتعلقة بالتعرض لمخاطر نسبة الفائدة أو مخاطر السوق ضمن المشتقات الضمنية التي يتضمنها عقد التأمين الأساسي إذا كانت شركة التأمين غير مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم تفم بذلك.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٤٠ تنطبق الأحكام الانتقالية في الفقرات ٤١-٤٥ على أية مؤسسة تطبق حالياً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما تطبق هذا المعيار للمرة الأولى بالإضافة إلى المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (التي تتبناها للمرة الأولى).

٤١ على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على المدة السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، ونشجع التطبيق المبكر. وإذا قلعت المؤسسة بتطبيق هذا المعيار على فترة سابقة فإن عليها الإفصاح عن هذا التطبيق.

الإفصاح

٤٢ لا تحتاج المؤسسة لتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة التي تتعلق بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥ باستثناء الإفصاح الذي تشترطه الفقرة ٣٧ "أ" و "ب" فيما يتعلق بالبيانات المحاسبية والأصول والإلتزامات والدخل والمصروفات المعترف بها (والتدفقات النقدية إذا تم استكمال الأسلوب المباشر).

٤٣ إذا لم يكن من العملي تطبيق المتطلب المحدد الوارد في الفقرات ١٠-٣٥ على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير (كثلاثون الثاني) ٢٠٠٥ فإن على المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق. إن تطبيق اختبار ملاءة الالتزام في الفقرات (١٥-١٩) على هذه المعلومات المقارنة قد يكون غير عملي في بعض الأحيان إلا أنه من المستبعد أن يكون غير عملي تطبيق المتطلبات الأخرى للفقرات ١٠-٣٥ على هذه المعلومات المقارنة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ معنى عبارة "غير عملي".

٤٤ عند تطبيق الفقرة ٣٩-ج-٣ ليس على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بتطور المتطلبات التي نشأت قبل خمس سنوات سابقة على نهاية أول سنة مالية تطبق فيها هذا المعيار، كما أنه من غير العملي عندما تطبق المؤسسة هذا المعيار للمرة الأولى أن تقوم بتحضير البيانات المتعلقة بتطور المطالبات التي طرأت قبل بداية الفترة السابقة التي قدمت فيها المؤسسة معلومات مقارنة كاملة تلي هذا المعيار، وعلى المؤسسة أن تفصح عن هذا التطبيق.

إعادة تحديد الأصول المالية

٤٥ عندما تقوم شركة التأمين بتغيير سياساتها التأمينية فيما يتعلق بالالتزامات التأمينية فإن من المسموح - إلا أنه غير مطلوب - أن تتم إعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية على أساس "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"، وتكون إعادة التصنيف مسموحة إذا غيرت شركة التأمين سياساتها المحاسبية عند تطبيقها لهذا المعيار للمرة الأولى، وإذا قامت بإجراء تغيير لاحق على سياستها على النحو المسموح به في الفقرة ٢٢. تعتبر إعادة التصنيف تغييراً في السياسة المحاسبية وبالتالي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٨.

الملحق أ

تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

شركة التأمين المباشرة	حامل وثيقة التأمين بموجب عقد إعادة تأمين.
المكون الإبداعي	المكون التعاقد الذي لا تتم محاسبته كمشتق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كانت أداة منفصلة.
عقد التأمين المباشر	عقد التأمين الذي لا يكون عقد إعادة تأمين.
ميزة المشاركة الإختيارية	الحق التعاقد بالحصول على المنافع التالية كإضافة إلى المنافع المضمونة: (أ) التي يرجح أن تكون جزءاً أساسياً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) التي يكون مبلغها أو وقت أدائها عائداً لتقدير شركة التأمين؛ و (ج) التي قامت تعاقدًا على أساس ما يلي: (١) إطفاء بوعاء محدد أو بنوع محدد من العقود؛ (٢) عوائد الإستثمار المحققة أو غير المحققة على وعاء محدد من الأصول لدى شركة التأمين؛ أو (٣) الربح أو الخسارة للشركة أو الصندوق أو أي مؤسسة أخرى تصدر العقد.
القيمة العادلة	المبلغ الذي يمكن استبدال الأصل به أو الذي تتم به تسوية الإلتزام فيما بين أطراف عارضة وراعية بمعاملة على أسس تجاري.
المخاطر المالية	مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي على واحد أو أكثر من معدلات الفائدة المحددة أو على سعر الأداة المالية أو سعر العملة أو سعر صرف العملة الأجنبية أو مؤشر أسعار أو معامل الإلتزام أو مؤشر لائتمان أو أي متغير آخر ويشترط في حال كون المتغير غير مالي أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لأحد أطراف العقد.
المنافع المضمونة	الدفعات أو المنافع الأخرى التي يكون لحامل الوثيقة أو للمستثمر حقوق غير مشروطة فيها ولا تكون محل السلطة التقديرية لشركة تأمين.
العصر المضمون المشاركة الإختيارية.	الإلتزام بدفع المنافع المضمونة التي يتضمنها العقد الذي يحوي على ميزة المشاركة الإختيارية.
أصول التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقد التأمين.
عقد التأمين	العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) بخطر تأميني هام من طرف آخر (حامل الوثيقة) بالاتفاق على تعريض حامل الوثيقة عن تحقق حدث مستقبلي غير مؤكد الوقوع (الحدث المؤمن منه) والذي يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة (انتظر الملحق (ب) للإسترشاد حول هذا التعريف.
الإلتزام التأميني	صافي الإلتزامات التأمينية على شركة التأمين بموجب عقد التأمين.
مخاطر التأمين	المخاطر غير المالية التي تنتقل من حقلز العقد إلى شركة التأمين.

الحدث المؤمن منه	الحدث المستقبلي غير مؤكد الوقوع الذي يغطيه عقد التأمين والذي يخلق المخاطرة التأمينية.
شركة التأمين	الطرف الملزم بموجب عقد التأمين بتعويض حامل الوثيقة في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
اختبار ملاءة الالتزام	تقديم ما إذا كانت المبلغ المسجل للالتزام التأميني بحاجة إلى زيادة (أو أن المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو انخفاض الأصول غير الملموسة) بناء على مراجعة التدفقات النقدية.
حامل الوثيقة	الطرف صاحب الحق بالتعويض بموجب عقد التأمين في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة التأمين.
عقد إعادة التأمين	عقد التأمين الصادر عن إحدى شركات التأمين (شركة إعادة التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناشئة عن واحد أو أكثر من عقود التأمين الصادرة عن شركة لتأمين المباشرة.
معد التأمين	الطرف الملزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض شركة لتأمين المباشرة في حال تحقق الحدث المؤمن منه.
التجزئة	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود متعددة.

الملحق ب

تعريف عقد التأمين

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار:

ب ١ يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين كما في الملحق أ، ويتناول الأمور التالية:

(أ) عبارة "الحدث المستقبلي غير المؤكد" (الفقرات ب ٢-ب ٤)؛

(ب) الدفع عينيًا (الفقرات ب ٥-ب ٧)؛

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات ب ٨ - ب ١٧)؛

(د) أمثلة على عقود التأمين (الفقرات ب ١٨ - ب ٢١)؛

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات ب ٢٢-ب ٢٨)؛ و

(و) تغيير مستوى الخطر التأميني (الفقرات ب ٢٩-ب ٣٠).

الحدث المستقبلي غير المؤكد

ب ٢ عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المؤمن منه سوف يقع؛

(ب) متى سوف يقع؛ أو

(ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ب ٣ يكون الحدث المؤمن منه في بعض عقود التأمين هو اكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لو نشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفي عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد.

ب ٤ تغطي بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطي شركة التأمين المباشرة في مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التي تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه في هذه العقود هو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العيني

ب ٥ تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عينيًا ومثال ذلك هو عند قيام شركة التأمين باستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة، والمثال الآخر هو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوكة له وطاقمها الطبي لتقديم الخدمات الطبية التي تغطيها العقود.

ب ٦ إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتي يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبي تعريف عقد التأمين في هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كمعقد تأمين في بعض الدول. ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها، ويستبدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن آلة ما ستتعطل. ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معاكس على مالكيها ويعوض العقد المالك (عينيًا لا بالنقد). والمثال الآخر هو عقد

لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق المزود في مقابل مبلغ سنوي محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ب٧ إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها في الفقرة ب٦ لن ينطوي في الغالب على عبء بغرق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي كانت لتتطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك التزامات مادية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات" فإن مزود الخدمة سيُعترف بالإيرادات بالرجوع إلى مرحلة الإنستكمال (ويخضع ذلك أيضا إلى معايير أخرى محددة). وهذا التوجه مقبول أيضا بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمزود الخدمة أن (١) يستمر في سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التي حظرها الفقرة ١٤ و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية إذا كان ذلك مسموحا بموجب الفقرات ٢٢-٣٠.

(ج) يدرس مزود الخدمة ما إذا كانت كلفة تلبية التزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التي تم الحصول عليها مقدما، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق اختبار ملاءة الالتزام الموصوف في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" من أجل تحديد ما إذا كانت العقود مكلفة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن يضيف متطلب الإفصاح في هذا المعيار أي أهمية إلى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ب٨ يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتي يعتبرها هذا المعيار مخاطر، خلافا للمخاطر المالية، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين. إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين.

ب٩ يتضمن تعريف المخاطر المالية في الملحق أ قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة في مدينة معينة، وهو يستثنى المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كما هو الحال في حصول أو عدم حصول حريق يؤدي إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغيير القيمة العادلة للأصول غير المالية ليس مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغيير في سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فصب بل تغير أيضا حالة أصول غير ملموسة محددة يحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي). وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة يعرض الضامن إلى مخاطرة للتغيير في الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هي مخاطرة تأمين لا مخاطرة مالية.

ب١٠ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حدا أدنى من العقد لحمل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتي تتجاوز بشكل هام في بعض الأحيان

ميزانية حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين في شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين.

ب ١١ بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه التزام بنفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثل هذه العقود هي عقود تأمين بشرط أن يكون النفع مشروطا عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاما. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوي مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة للتأمينية لأن النفع يصبح واجبا بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة. إن الارتباط بمؤشر الأسعار هو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقل المخاطرة للتأمينية. وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة للتأمينية هام فإن المشتق الضمني يابى تعريف عقد التأمين، وفي مثل هذه الحالة لا ينبغي أن يكون مستقلا ويقلس بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ٧ من هذا المعيار).

ب ١٢ يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التي تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة أي أن مخاطرة التأمين هي مخاطرة موجودة سابقا وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالي تكون المخاطرة الجديدة قد نشأت من خلال العقد وهي ليست مخاطرة تأمين.

ب ١٣ يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعكس على حامل الوثيقة. ولا يقيد التعريف النفع من قبل شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوي عليه الحدث المعكس. وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثني تغطية "الجديد مقابل القديم" التي تتضمن دفع مبلغ كاف لحاميل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل التالف بأصل جديد. وكذلك فإن التعريف لا يقيد النفع بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التي تلحق بورنة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفا مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ب ١٤ تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب التأثير المعكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان الحائز يستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة. وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقا للتحوط لمخاطر غير مالي ذي علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المؤسسة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبي من انخفاض التدفقات النقدية المتأتية من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي يسببه ولحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطا مسبقا للدفع. إن هذا الشرط للتعاقد المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالاستمتاع عن الدفع إذا لم تكن مقتنعة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعكس.

ب ١٥ إن انقضاء أو استمرار المخاطرة (مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطرا تأمينيا لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطا على حدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكذلك فإن مخاطر الإنفاق (مخاطر الزيادات غير المتوقعة في النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقد فضلا عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة في النفقات لا تؤثر بشكل معكس على الطرف المقابل.

ب ١٦ وبالتالي فإن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية. إلا أنه وإذا كان مصدر الخطر يقلل من المخاطر باللاجوء إلى عقد ثان لنقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فإن العقد الثنائي يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ب ١٧ يمكن لشركة التأمين أن تقبل مخاطر تأمين هامة من حامل الوثيقة في حالة وحيدة تتمثل بكون شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفي حالة شركة التأمين التبادلي فإن المشارك في هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حاملي الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجموعة مجتمعين بصفتهم مالكيين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل المخاطرة التي تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ب ١٨ فيما يلي أمثلة لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين هاما.

- (أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.
- (ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية.
- (ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجائزة المدفوعة مسبقا (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كما هو الحال في بعض عقود التأمين ليس مؤكدا ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التي يغطيها عقد التأمين.
- (د) الرواتب المعمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أي العقود التي تنص على التعويض عن حدث مستقبلي مؤكد أي - بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحياة - لمساعدة المؤمن أو المتقاعد في المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي يغير تلك سيوثر سلبا عليه ببقائه على قيد الحياة.
- (هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.
- (و) ضمانات الكفالة و ضمانات الأمانة و ضمانات حسن التنفيذ و ضمانات العطاءات (العقود التي تنص على التعويض في حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزام تعاقدي، على سبيل المثال الإلتزام بإقامة بناء).
- (ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يتم بالدفع في ميعاد الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. ويمكن لهذه العقود أن تتخذ شكلا قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب الضمان أو منتج مشتق لتعشر المدين أو عقد التأمين، إلا أن هذه العقود تقع خارج نطاق هذا المعيار إذا كانت المؤسسة التي تدخل فيها أو التي تحتفظ بها عندما تنقل أصول نقدية أو التزامات نقدية إلى طرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي، ٣٩ (انظر الفقرة (٤) د).
- (ح) كفاءات المنتجات: تقع كفاءات المنتجات التي تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التي يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الكفاءات التي يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيرادات و معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

- (ط) تأمين الملكية (أي التأمين ضد اكتشاف عيوب في ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفي هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب في الملكية لا العيوب ذاتها.
- (ي) المساعدة في السفر (التعويض النقدي أو العيني لحامل الوثيقة عن الخسائر التي يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرات ٦- و ٧- بعض العقود من هذا النوع.
- (ك) ضمانات الكوارث التي تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ في حال تحقق حدث معين يلحق تأثيراً معاكساً بمصدر للكفالة ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثال ذلك هو حدوث تغيير في معدل الفائدة أو سعر صرف العملة الأجنبية.
- (ل) مقايضات التأمين وسائر العقود التي تتطلب الدفع على أساس التغيير في المناخ أو التغيير الجيولوجي أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.
- (م) عقود إعادة التأمين.

ب١٩ الأمثلة التالية لا تعتبر عقود تأمين:

- (أ) عقود الإستثمار التي تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التي لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هي أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، انظر الفقرات ب ٢٠ و ب ٢١).
- (ب) العقود التي تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التي يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثالها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (انظر الفقرتين ب ٢٠ و ب ٢١).
- (ج) التأمين الذاتي أي الاحتفاظ بالمخاطر التي يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لا ينطوي على اتفاق مع طرف آخر).
- (د) العقود (كعقود المقامرة) التي تتطلب الدفع في حال حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب -كشرط تعاقدي مميّز للدفع - أن يؤثر الحدث تأثيراً معاكساً على حامل الوثيقة. إلا أن هذا لا يستثني تفاصيل الدفع المدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاء أو حادث (انظر أيضاً الفقرة ب١٣).
- (هـ) المشتقات التي تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغيير في واحد أو أكثر من العوامل التالية: معدلات الفائدة المحددة، سعر الورقة المالية أو السلعة، سعر صرف العملة الأجنبية، مؤشر الأسعار، أو معدل أو معامل أو مؤشر الدين، أو أي متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد في حالة المتغير غير المالي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) عقود الكفالة المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب الدفع، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قيام المدين بالدفع في تاريخ الإستحقاق) (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(ز) العقود التي تتطلب الدفع على أساس متغير مناهي أو جيولوجي أو مادي لا يخص طرف معين في العقد (توصف شيوعاً بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكورث التي تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلي أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناهي أو جيولوجي أو متغير فيزيائي آخر لا يخص طرف معين في العقد.

ب ٢٠ إذا نشأ عن العقود الموصوفة في الفقرة ب ١٩ أصول أو التزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مما يعني من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بحسبة الودائع التي تتضمن ما يلي:

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالبلد الذي يتم الحصول عليه كالتزام مالي لا كعقد.

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالبلد المنفوخ كأصل مالي لا كمصرف.

ب ٢١ إذا لم ينشأ عن العقود الموصوفة في الفقرات ب ١٩ أصول أو التزامات مالية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٨ ينطبق عليها. ويتضمن المعيار ١٨ بأن الإيرادات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الإعتراف بها بالرجوع إلى مرحلة استكمال المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ب ٢٢ لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات ب ٨ - ب ٢١ مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية تقييم ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ب ٢٣ لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدي بشركة التأمين إلى دفع منافع هامة إضافية بأي صورة كانت باستثناء التصورات التي تقتد للمضمون التجاري (والتي تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء في التصورات ذات المضمون التجاري فإن الشرط الوارد في الجملة السابقة يمكن تلبية حتى وإن كان الحدث المؤمن منه بعيد الاحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية المحتملة الموزونة للتكلفت النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتكلفت النقدية المتعادلة الباقية.

ب ٢٤ إن المنافع الإضافية الموصوفة في الفقرة ب ٢٣ تشير إلى المبالغ التي تتجاوز تلك التي كفت سوف تستحق في حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجاري). وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتغيرها إلا أنها لا تشمل ما يلي:

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية. وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالإستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعني أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الإستثمار ولن تتقاضى مقابلاً عنها، إلا أن هذه الخسارة الاقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة للتأمينية تماماً كما لا يتصل مدير الصندوق للتبادلي

مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل، وبالتالي فإن الخسارة المحتملة لأصحاب الاستثمار المستقبلي ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التي انتقلت من خلال العقد.

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن البدلات التي كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه البدلات، حيث أن التنازل عن هذه البدلات لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً، إلا أنه ليس ذي صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التي ينقلها العقد.

(ج) النفع المشروط يحدث لا يؤدي إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال في حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون وحدة نقد إذا أدى التلف المادي لبند أصول إلى خسارة غير جسيمة في وحدة نقد واحدة للحقار، وفي هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسيمة المتمثلة بخسارة وحدة نقد واحدة وبنفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين سيدفع ٩٩٩٩٩٩ وحدة نقدية في حال حصول الحادث المحدد. ولأن شركة التأمين لا يقلل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث يحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ب ٢٥ على شركة التأمين أن يقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية^١، إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة احتمال بسيط للخسائر المالية لكامل مجموعة من العقود، إن هذا التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا أنه وفي حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف توكونها من عقود تنقل كامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن يفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التي تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

ب ٢٦ ويتبع الفقرات ب٢٣-ب٢٥ أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق في حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد تأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة ب٢٤ فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلي عن التغييرات لا يدخل في التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً وبالمثل فإن العقد السنوي الذي يدفع بموجبه مبلغ متعade على مدى بقى حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ب ٢٧ تشير الفقرة ب ٢٣ إلى منافع إضافية قد تتضمن شرط دفع المنافع بشكل سابق في حال حصول الحادث المؤمن منه سابقاً وإلى أن النفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفي حامل الوثيقة دون وجود تاريخ انتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا

^١ لهذه الغاية فإن العقود التي يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافئة) تشكل عدداً واحداً.

إن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة في حالة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود.

ب ٢٨ إن لم يكن عقد التأمين مقصوماً إلى مكون إيداعي ومكون تأميني فإن أهمية نقل المخاطرة للتأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأميني. ويتم تقييم أهمية المخاطر للتأمينية التي يتم نقلها من خلال مشتق ضمني بالرجوع إلى المشتق الضمني.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ب ٢٩ لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين إلى شركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنتقل المخاطرة للتأمينية في وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقداً يوفر عقداً استثمارياً معيناً ويتضمن خياراً يمنح حامل الوثيقة حق استعمال عوائد الاستثمار عند الإستحقاق لشراء وثيقة دخل سنوي مشروط بمدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسيب السنوية الحالية التي تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولا ينقل العقد أي مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة في التمتعير السنوي على الأسس التي تمكن المخاطرة للتأمينية التي تنتقل إليها في ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقد نسبة سنوية (أو أساساً لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة للتأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ب ٣٠ إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والالتزامات.

الملحق ج

التعديلات الأخرى على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تتطبق التعديلات الواردة في هذا الملحق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٥، وإذا تبنت مؤسسة ما هذا المعيار لفترة سابقة فيجب أن تطبق هذه التغييرات على الفترة السابقة.

إن التعديلات التي يتضمنها هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في عام ٢٠٠٤ قد تم إدراجها ضمن الإعلانات المنشورة في هذه الطبعة.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

لقد اعتمد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "مفرد التأمين" لخبايا الإصدار من قبل ثمانية من الأعضاء الأربعة عشر في مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد عارضه كل من البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد وايسنرغ وسميث ويلمادا. وقد أضيفت أرواها المخالفة بعد أساس الاستنتاجات في هذا المعيار ٤.

الرئيس	المسير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس جورج برونس
	التوني تي كوك
	روبرت بي غارنت
	غيلبرت جيلارد
	جيمس جي ليسنرغ
	وارن جي مكغريغور
	بلازينا إل أومالي
	هاري كي شميد
	جون تي سميث
	جيوغري ويتينغتون
	تاسومي يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : " عقود التأمين "

الفقرات	
إستنتاج ١ - ٩	المقدمة
إستنتاج ٢ - ٥	خلفية
إستنتاج ٦ - ٩	الاستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢
إستنتاج ١٠ - ٧٦	النطاق
إستنتاج ١١ - ٦٠	تعريف عقد التأمين
إستنتاج ٢١ - ٢٤	مخاطر التأمين
إستنتاج ٢٥ - ٢٩	مصالح قابلة للتأمين
إستنتاج ٣٠ - ٢٧	مقدار المخاطرة للتأمينية
إستنتاج ٣٨ - ٢٩	انقضاء حقوق والتزامات التأمين
إستنتاج ٤٠ - ٥٤	التجزئة
إستنتاج ٥٥ - ٦٠	المشتقات المناخية
إستنتاج ٦١ - ٧٦	الاستنتاجات من النطاق
إستنتاج ٦٢ - ٦٨	الضمانات المالية والتأمين ضد مخاطر الائتمان
إستنتاج ٦٩ - ٧٢	كفالة المنتجات
إستنتاج ٧٣	محاسبة حامل الوثيقة
إستنتاج ٧٤ - ٧٦	عقود الخدمات المنفوعة ممبقا
إستنتاج ٧٧ - ١٢٢	الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية
إستنتاج ٨٧ - ٩٣	مخصصات الكورث والتعويض المؤقت
إستنتاج ٩٤ - ١٠٤	كلفية الإلتزام
إستنتاج ١٠٥	إلغاء الاعتراف
إستنتاج ١٠٦	المعدلة
إستنتاج ١٠٧ - ١١٤	أصول إعادة التأمين
إستنتاج ١٠٧ - ١٠٨	تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين
إستنتاج ١٠٩ - ١١٤	الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين
إستنتاج ١١٥ - ١٢٢	المعاملات الحالية الأخرى
إستنتاج ١١٦ - ١١٩	تكاليف الشراء
إستنتاج ١٢٠ - ١٢١	الإسترداد وحالة الحق
إستنتاج ١٢٢	قروض الوثيقة
إستنتاج ١٢٣ - ١٤٦	التغير في السياسات المحاسبية
إستنتاج ١٢٣ - ١٢٥	العلامة والموثوقية
إستنتاج ١٢٦ - ١٢٧	الخصم
إستنتاج ١٢٨ - ١٣٠	أتعاب إدارة الإستثمار
إستنتاج ١٣١ - ١٣٢	سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات
إستنتاج ١٣٣	الحيلة للزفدة
إستنتاج ١٣٤ - ١٤٤	هوامش الإستثمار المستقبلية
إستنتاج ١٣٨ - ١٤٤	هوامش الإستثمار المستقبلية والقيمة الضمنية
إستنتاج ١٤٥ - ١٤٦	إعادة تحديد الأصول المالية
إستنتاج ١٤٧ - ١٥٣	شراء عقود التأمين في قنماج الأعمال ونقل المحافظ
إستنتاج ١٥٤ - ١٥٥	ميزات المشاركة الاختيارية
إستنتاج ١٦٦ - ١٩٧	أمر ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
إستنتاج ١٦٦ - ١٨٠	الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين
إستنتاج ١٨١ - ١٨٤	محاسبة لظلال
إستنتاج ١٨٧ - ١٨٧	عقود الإستثمار

١٩٤-١٨٨	استنتاج	المشتقات الضمنية
١٩٧-١٩٥	استنتاج	استبعاد الهود الدلخية
١٩٨	استنتاج	ضرائب الدخل
٢٢٦-١٩٩	استنتاج	الإفصاح
٢١٠-٢٠٨	استنتاج	المالية
٢١٤-٢١١	استنتاج	شرح المبالغ المعترف بها
٢١٣ - ٢١١	استنتاج	الإقرارات
٢١٤	استنتاج	التغير في التزامات التأمين
٢٢٣-٢١٥	استنتاج	المبلغ والتوقيت وعدم التكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية
٢١٧	استنتاج	مخاطر التأمين
٢١٩ - ٢١٨	استنتاج	تحليل الحساسية
٢٢١ - ٢٢٠	استنتاج	تطور المطالبات
٢٢٢	استنتاج	الحد الأعلى المرجح للخسارة
٢٢٣	استنتاج	التعرض لمخاطر معدلات الفائدة ومخاطر السوق
٢٢٦-٢٢٤	استنتاج	القيمة العادلة للالتزامات وأصول التأمين
٢٢٧	استنتاج	ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥
		الأراء المعارضة

أساس الإستنتاجات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"

نشرت هذه الوثيقة حول أساس الإستنتاجات مع هذا المعيار إلا أنها ليست جزءاً منه.

المقدمة

يستنتاج^١ يلخص أساس الإستنتاجات الأمور التي تدرسها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". وقد أعطى أعضاء المجلس لبعض العوامل اعتباراً أكثر من البعض الآخر.

خلفية

يستنتاج^٢ قرر المجلس وضع معيار دولي لإعداد التقارير المالية لعقود التأمين للأسباب التالية:

(أ) لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتعلق بعقود التأمين وقد تم استثناء عقود التأمين من نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي كان من الممكن أن تكون ذات علاقة (مثلاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمخصصات والأدوات المالية والأصول غير الملموسة).

(ب) كانت الممارسات المحاسبية لعقود التأمين متنوعة وعادة ما كانت تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى.

يستنتاج^٣ إن الهيئة السابقة للمجلس، أي لجنة معايير المحاسبة الدولية قد أنشأت لجنة توجيهية في عام ١٩٩٧ لإنجاز العمل المبني لهذا المشروع. وفي ديسمبر (كانون الأول) عام ١٩٩٩ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة التوضيح والتي ورد فيها ١٢٨ رسالة تحمل تعليقاتاً أو تعقيبات. وقد راجعت اللجنة التوجيهية رسائل التعليقات وأنهت عملها بوضع تقرير إلى المجلس على شكل مسودة إعلان مبادئ. وقد بدأ المجلس بمناقشة مسودة إعلان المبادئ في سبتمبر (أيلول) ٢٠٠١. ولم يقر المجلس مسودة إعلان المبادئ كما لم يدع إلى تعليقات رسمية عليها إلا أنه نشرها للعلمة على الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

يستنتاج^٤ أعلن عدد قليل من شركات التأمين عن استخدامها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت الحالي على الرغم من أنه كان متوقفاً من عدد كبير منها ابتداءً من عام ٢٠٠٥. وحيث لم يكن من المجدي إكمال المشروع للتطبيق في عام ٢٠٠٥ فقد قسم المجلس هذا المشروع إلى مرحلتين بحيث يمكن لشركات التأمين تطبيق بعض الجوانب في عام ٢٠٠٥. وقد نشر المجلس مقترحاته للمرحلة ١ (يونيو) حزيران ٢٠٠٣ تحت مسمى مسودة العرض ٥ "عقود التأمين". وكان آخر موعد لتقديم التعليقات هو ٣١ (أكتوبر) تشرين الأول ٢٠٠٣ وقد تلقى المجلس ١٣٥ تعليقاً. وبعد مراجعة التعليقات نشر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ في (مارس) آذار ٢٠٠٤.

يستنتاج^٥ كانت أهداف المجلس للمرحلة ١ ما يلي:

- (أ) إدخال تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية لعقود التأمين دون تطلب تغييرات جوهرية قد تحتاج للمراجعة في المرحلة ٢.
- (ب) طلب إفصاح (١) يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين الناشئة عن عقود التأمين و (٢) يساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكيد فيما يتعلق بالتكفقات التقديرية المستقبلية من عقود التأمين.

الإستنتاجات المبينة للمرحلة ٢

إستنتاج ٦ يرى المجلس المرحلة ١ كخطوة تمهيدية للمرحلة ٢ وهو ملتزم بإنهاء المرحلة ٢ دون تأخير بمجرد فحص كافة الأمور المبينة والمالية ولتسكامل الإجراءات الواجبة. وقد وصل المجلس إلى هذه الإستنتاجات المبينة في المرحلة ٢ في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٣.

- (أ) يجب أن يكون النهج هو أسلوب الأصول والالتزامات الذي يتطلب من المؤسسة أن تحدد وتقيس بشكل مباشر الحقوق التعاقدية والالتزامات الناشئة عن عقود التأمين بدلا من إنشاء التأجيلات في التكتفات الداخلة والخارجة.
- (ب) يجب قياس الأصول والالتزامات الناشئة عن عقود التأمين بقيمتها العادلة مع الأخذ الأمرين التاليين بحذر:

(١) الاعتراف بغياب التعاملات السوقية، ويمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الفرضيات والمعلومات المحددة عندما تكون المعلومات السوقية غير متوفرة دون تكلفة ومجهود لا يمرر لهما.

(٢) في غياب أي إثبات سوقى للعكس فإن القيمة العادلة المقدرة للالتزامات التأمينية يجب أن لا تقل عن - إما من الممكن أن تتجاوز - القيمة التي كانت ستطالب بها المؤسسة من أجل قبول العقود الجديدة ذات الأحكام التعاقدية المطلقة والإستحقاق المتبقي من قبل حاملي الوثائق الجدد. ويتبع ذلك أن شركة التأمين أن تعترف بالربح الصافي منذ بداية عقد التأمين إلا إذا توفر الدليل السوقى.

(ج) كما هو مشار إليه في تعريف القيمة العادلة:

- (١) إن القياس غير المخصص لا ينسجم مع القيمة العادلة.
- (٢) يجب عدم تضمين التوقعات المتعلقة بأداء الأصول في قياس عقد التأمين سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (ما لم تعتمد المبالغ ولجبة الأداء لحامل الوثيقة على أداء أصول معينة).
- (٣) ينبغي أن يتضمن قياس القيمة العادلة تجلوبا مع المزايا التي سيطلبها المشاركون في السوق في مقابل المخاطرة وزيادة السعر بالإضافة إلى التكتفات النقدية المتوقعة.
- (٤) ينبغي أن يعكس قياس القيمة العادلة لعقد التأمين خصائص الإئتمان في ذلك العقد بما فيها أثر وحماية حاملي الوثائق والتأمين الذي تقرضه الجهات الحكومية أو الضامنون الآخرون.

(د) إن قياس الحقوق والالتزامات التعاقدية المترافق مع إغلاق ملف عقود التأمين ينبغي أن يتضمن الأقساط المستقبلية المحددة في العقود (المطالبات والمنافع والتكتفات النقدية الإضافية الناتجة عن هذه المزايا) وذلك إذا وفقط إذا توفر الشرطين التاليين:

- (١) أن يكون لدى حاملي الوثائق حقوقا غير قابلة للإلغاء أو حقوق تجديد تمنع وبشكل هام شركة التأمين من إعادة تسعير العقد بأسعار تنطبق على حاملي الوثائق الجدد الذين تكون خصائصهم مشابهة لخصائص حملة الوثائق الحاليين؛ و
- (٢) أن تتضمن هذه الحقوق إذا توقف حامل الوثيقة عن الدفع.
- (هـ) ينبغي الاعتراف بتكاليف شراء كتفتات في حال تكديدها.

(و) وستناول المجلس أيضا مسألتين إضافيتين في المرحلة ٢:

(١) هل ينبغي أن يجرى نموذج القياس العناصر الفردية لعقد التأمين وأن يتم قياسها على حدة؟

(٢) كيف يكون على شركة التأمين أن تقيس التزاماتها تجاه حاملي العقود التشاركية؟

إستنتاج ٧ تختلف هذه الإستنتاجات المبدئية في هذين المجالين عن توصيات اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة الدولية في مسودة بيان المبادئ.

(أ) استعمال هدف قياس القيمة العادلة لا القيمة المحددة للمؤسسة، إلا أن هذا التغيير ليس ذو أثر هام كما يبدو لأن القيمة المحددة للمؤسسة كما تم وصفها في مسودة بيان المبادئ لا يمكن تمييزها في معظم الحالات عن تقدير القيمة العادلة المحددة باستعمال أداة القياس التي تبناها المجلس أولاً في المرحلة ٢ من مشروعه فيما يتعلق باندماج الأعمال.

(ب) المعايير المستقلة لتحديد ما إذا كان على القياس أن يعكس الأساطير المستقبلية والتدفقات النقدية ذات العلاقة (فقرة الإستنتاج ٦-٤).

إستنتاج ٨ منذ ديسمبر (كانون الأول) ٢٠٠٣ فإن القيود على المجلس وطواقم الموظفين قد حالت دون إكمال المجلس لعمله لتحديد ما إذا كان من الممكن تطوير الإستنتاجات المبدئية للمرحلة ٢ لتصبح معياراً يتفق مع إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويكون قابلاً للتطبيق. وقد تصمد المجلس أن يعود إلى المرحلة ٢ من المشروع في الربع الثاني من عام ٢٠٠٤. وقد خطط للتركيز في ذلك الوقت على الأمور المبدئية والعملية كما هو الحال في أي مشروع. وعند إنهاء المجلس لمشاوراته سيمثل على إعداد مسودة إصباح لمعيار دولي لإعداد التقارير المالية مقترح. إن مشاورات المجلس في كافة المشاريع تتضمن دراسة للبدائل وما إذا كانت هذه البدائل تمثل توجهات مميزة لأعضائها إعداد التقارير المالية وبالنسبة سيفحص المجلس الممارسات الحالية في العالم للتأكد مما إذا كان أي منها يمكن اعتباره كحل مميز ومناسب ليتم تبنيه عالمياً.

إستنتاج ٩ وكما ورد في الفقرة ٨٤ فإن مسودة العرض ٥ تمثل شرطاً نهائياً قد إلغاء المجلس عند إنجاز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. وعلى الرغم من أن الردود بشكل عام تعترض على ذلك إلا أن الكثيرين قد رحبوا بإيراز المجلس لالتزامه باستكمال المرحلة ٢ دون تأخير.

النطاق

إستنتاج ١٠ رأى البعض أن هذا المعيار ينبغي أن يتناول كافة جوانب إعداد التقارير المالية من قبل شركات التأمين وذلك من أجل ضمان أن إعداد التقارير المالية لشركة التأمين متسق داخلياً. وقد بينوا أن المتطلبات التنظيمية وبعض متطلبات المحاسبة المحلية تغطي عادة كافة جوانب عمل شركة التأمين إلا أنه وللأسباب التالية فإن هذا المعيار الدولي يتعامل مع عقود التأمين الخاصة بكافة المؤسسات ولا يتناول جوانب محاسبية أخرى لشركة التأمين:

(أ) إيه من الصعب - وربما من المستحيل - وضع تعريف قاطع لشركة التأمين بحيث ينطبق على كافة الدول بسبب عدة أمور منها ارتفاع عدد المؤسسات ذات النشاطات المتعددة في التأمين والمجالات الأخرى.

(ب) من غير المرغوب به لشركة التأمين وللغير استخدام طريقتين مختلفتين للمحاسبة عن نفس المعاملة.

(ج) يجب أن لا يقوم المشروع بإعادة فتح الأمور التي تناولها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ما لم تكن المزيا المحددة لعقد التأمين تبرر المعاملة المختلفة. وتتناول الفقرات ١٦٦-١٨٠ معاملة الأصول الداعمة لعقد التأمين.

تعريف عقد التأمين

يستنتاج ١١ يحدد تعريف عقد التأمين أي العقود تقع ضمن نطاق هذا المعيار وليس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. وقد جادل البعض بأن المرحلة ١ ينبغي أن تعتمد التعريفات الوطنية لعقد التأمين وذلك بناءً على الأسس التالية:

(أ) قبل أن تقدم المرحلة ٢ إرشادا عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية"، الاعتراف والقياس، وبالنسبة للمسائل الصعبة كمزايا المشاركة الاختيارية وحقوق الإلغاء والتجديد سيكون من السابق لأوانه أن يطلب من شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي تتضمن هذه المزايا والحقوق.

(ب) قد يحتاج التعريف الذي تم تقديمه للمرحلة ١ إلى التعديل مرة ثانية بعد المرحلة ٢ وهو ما قد يجبر شركة التأمين على إدخال تعديلات واسعة مرتين في وقت قصير.

يستنتاج ١٢ إلا أنه ومن وجهة نظر المجلس فإنه من غير المرضي أن يستند التعريف في هذا المعيار على التعريفات المحلية التي قد تختلف من دولة لأخرى، والتي قد لا تساعد في تحديد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي ينبغي تطبيقه على نوع معين من العقود.

يستنتاج ١٣ وقد عبر البعض عن تحفظهم القائل بأن تبني تعريف معين من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي في النهاية إلى تغييرات غير مناسبة في التعريفات المستعملة للغاية الأخرى كقانون التأمين أو رقابة التأمين أو الضريبة. ويؤكد المجلس على أن أي تعريف مستعمل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو فقط لغايات إعداد التقارير المالية وليس مقصودا منه أن ينال أولوية على التعريفات المستخدمة للغاية الأخرى.

يستنتاج ١٤ إن المعايير المتعددة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية تستعمل لوصافا أو تعريفات لعقود التأمين بقصد استثناء عقود التأمين من نطاقها. إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" قد استثنى المخصصات والأصول والالتزامات الطارئة والأصول غير الملموسة من تلك التي تنشأ في مؤسسات تأمين نتيجة للعقد مع حاملي الوثائق. وقد لجأت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هذه اللغة منذ بداية مشروعها بشأن التأمين وذلك لتجنب الأحكام المسبقة بخصوص ما إذا كان المشروع يتناول عقود التأمين أو فئة أوسع من العقود. وبالمثل فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" يستثني العوائد الناشئة عن عقود التأمين بالنسبة لمؤسسات التأمين.

يستنتاج ١٥ لقد تم استخدام التعريف التالي لعقد التأمين لاستثناها من نطاق الصيغة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "الأدوات المالية، العرض الإصحاح" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إن عقد التأمين هو العقد الذي يعرض شركة التأمين للخسارة من مخاطر محددة بسبب حدوث أو ظروف تحدث أو تكشف خلال مدة معينة بما فيها الوفاة (في حالة المزايا السنوية أو البقاء على قيد الحياة بالنسبة للمستفيد من الدخل السنوي) أو المرض أو العجز أو تلف الممتلكات أو الإصابة أو غيرها بالإضافة لتوقف الأعمال.

يستنتاج ١٦ لقد تم استكمال هذا التعريف ببيان يؤكد تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما تأخذ الآداة المالية شكل عقد التأمين إلا أنها تتضمن من حيث المبدأ نقلا للمخاطر المالية.

إستنتاج ١٧ وقد تخطى المجلس للأسباب التالية عن التعريف السابق في معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩:
(أ) يتضمن التعريف قائمة من الأمثلة إلا أنه لا يعرف خصائص المخاطر التي قصد أن يشملها.

(ب) إن تعريفاً أوضح يقلل عدم التأكيد فيما يتعلق بمعنى عبارة "يُضمن من حيث المبدأ نقل المخاطر المالية"، وهو ما يساعد شركات التأمين التي ستتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى في عام ٢٠٠٥، ويقلل من احتمال التفسيرات المستقبلية في التصنيف في المرحلة ٢. كما أن الاختبار السابق كان سيؤدي إلى تصنيف العديد من عقود كالدوات المالية حتى وإن كانت تنقل مخاطر تأمين هامة.

إستنتاج ١٨ لأغراض إعداد تعريف جديد، درس المجلس أيضاً الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً. تتناول البيانات الرئيسية لشركة التأمين إعداد التقارير المالية من خلال مؤسسات تأمين. ولا يعرفون عقود التأمين بشكل صريح إلا أن الفقرة ١ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ للمحاسبة والإبلاغ عن إعادة التأمين في العقود قصيرة الأجل وطويلة الأجل تنص على ما يلي:

يقدم التأمين تحصيلاً في مواجهة الخسارة أو المسؤولية عن حوادث معينة وظروف قد تحدث أو تكتشف خلال مدة محددة، وذلك في مقابل مبلغ (قسط) حامل الوثيقة. وتوافق شركة التأمين على الدفع لحامل الوثيقة في حال حصول حوادث معينة أو اكتشافها.

إستنتاج ١٩ تنطبق الفقرة ٦ من بيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ على أي معاملة بغض النظر عن شكلها إذا كانت تحسن شركة التأمين من الخسارة أو المسؤولية ذات العلاقة بمخاطر التأمين. ويعرف تفسير المصطلحات الملحق ببيان معايير المحاسبة المالية ١١٣ مخاطر التأمين كما يلي:

هي "المخاطرة الفاشئة عن عدم التأكيد مما يلي: (أ) المبلغ النهائي لصافي التدفقات النقدية من الأقساط والعمولات والمطالبات ومصروفات تسوية المطالبات التي تدفع بموجب عقد (غالباً ما يشار إليها بمخاطر التأمين)، و (ب) توفيت استلام الدفعات عن تلك التدفقات النقدية (غالباً ما يشار إليها بالمخاطر الزمنية). وعوائد الاستثمار القطية أو المزعومة ليست عنصراً من مخاطر التأمين. إن مخاطر التأمين عرضية أي أن إمكانية حدوث الحدث السلبى هي خارج سيطرة شركة التأمين عليه."

إستنتاج ٢٠ ومن خلال مراجعة هذه التعريفات من الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً طور المجلس تعريفاً جديداً لعقد التأمين في هذا المعيار، ويتوقع استخدام نفس التعريف للمرحلة ٢. وفيما يلي مناقشة الجوانب التالية لهذا التعريف:

- (أ) مخاطر التأمين (إستنتاج ٢١-٢٤)؛
- (ب) المصالح القابلة للتأمين (إستنتاج ٢٥-٢٩)؛
- (ج) مقدار مخاطر التأمين (إستنتاج ٣٠-٣٧)؛
- (د) انتهاء حقوق والقرارات التأمين الطارئة (إستنتاج ٣٨ و ٣٩)؛
- (هـ) التجزئة (إستنتاج ٤٠-٥٤)؛ و
- (و) المشتقات المناخية (إستنتاج ٥٥-٦٠).

مخاطر التأمين

إستنتاج ٢١ يركز تعريف عقد التأمين في هذا المعيار على الميزة التي تجعل من مشاكل المحاسبة مقتصرة على عقود التأمين وبشكل خاص مخاطر التأمين. ويستثنى تعريف مخاطر التأمين المخاطر المالية

للمعرفة من خلال قائمة من المخاطر الموجودة أيضا في تعريف المشتقات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

بإستنتاج ٢٢ تأخذ بعض العقود الشكل القانوني لعقد التأمين إلا أنها لا تنقل المخاطر التأمينية الهامة إلى شركة التأمين. ويجادل البعض بأن كافة العقود المشابهة ينبغي أن تتم معاملتها كعقود تأمين ونلك الأسباب التالية:

(أ) لقد تم وصف هذه العقود تقليديا كعقود تأمين وأنها بشكل عام محل للتنظيم من قبل مشرفي التأمين.

(ب) لن نتجج المرحلة ١ في الوصول إلى مقارنة مهمة بين شركات التأمين لكونها تنتج مدى واسعا من المعاملة المختلفة لعقود التأمين وسيكون من المفضل تأمين التتلمق ضمن شركة التأمين الواحدة على الأقل.

(ج) إن محاسبة بعض العقود بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبعضها الآخر بموجب الممارسات المتعارف عليها عموما لا يكون أمرا مساعدا للمستخدمين، إلا أن البعض جادل بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن إرشادا كافيا، وربما إرشادا غير مناسب لعقود الإستثمار*.

(د) إن الإرشاد المقترح في مسودة العرض ٥ بالنسبة لمخاطر التأمين الهامة غامض وينطبق بشكل غير متناسب ويعتمد على المصادر الإكتوارية غير الكافية في الحديد من الدول.

بإستنتاج ٢٣ وكما تم توضيحه في الإطار العام ينبغي أن تعكس البيانات المالية المضمون الإقتصادي لا مجرد الشكل القانوني. يضاف إلى ذلك أن العشوائية في المحاسبة قد تحدث في حال أدت إضافة مقدار غير هام من الإلتزام التأميني إلى فرق هام في المحاسبة. ولذلك فقد قرر المجلس أن العقود الموصوفة في الفقرة السابقة ينبغي عدم التعامل معها كعقود تأمين لغايات إعداد التقارير المالية.

بإستنتاج ٢٤ وقد اقترح بعض المجاوبين أن يكون عقد التأمين هو أي عقد يتبادل فيه حامل الوثيقة مبلغا محددا (الأقساط) في مقابل مبلغ واجب الدفع في حال حصول الحدث، إلا أن عقود التأمين لا تحتوي جميعها على أقساط صريحة (مثال القطاء التأميني المشمول في بعض عقود بطاقات الإئتمان). ولم يصف بإختل إشارة إلى الأقساط أي وضوح وربما يتطلب الأمر المزيد من التوجيه والتوضيحات.

مصالح قابلة للتأمين

بإستنتاج ٢٥ يتطلب التعريف القانوني للتأمين في بعض الدول أن يكون لحامل الوثيقة أو المستفيد الآخر مصلحة قابلة للتأمين في الحدث المؤمن منه. وللأسباب التالية فإن التعريف المقترح في عام ١٩٩٩ من قبل لجنة التوجيه السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في ورقة قضائيا لا يشير إلى المصالح القابلة للتأمين:

(أ) يتم تعريف المصلحة القابلة للتأمين بشكل مختلف في الدول المختلفة. كما أنه من الصعب الوصول إلى تعريف كاف للمصلحة القابلة للتأمين بحيث ينطبق على الأنواع المختلفة للتأمين كالتأمين ضد الحريق أو التأمين على الحياة أو تأمين المنافع السنوية.

(ب) تتسبب العقود التي تتطلب الدفع في حال وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد لشكالا مشابهة من التعرض الإقتصادي سواء أكان للطرف الآخر مصلحة قابلة للتأمين أم لم يكن.

* إن مصطلح عقود الإستثمار هو مصطلح غير رسمي يشير إلى العقد الصغر عن المؤمن والذي لا يعرض المؤمن لمخاطر تأمين هامة وبالتالي يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٢٦ لأن التعريف الذي تم اقتراحه في ورقة القضايا لا يغطي مفهوم المصالح القليلة للتامنين، فمن الممكن أن يشمل هذا التعريف المقلمرة. وقد ركز العديد من شرحوا ورقة القضايا على أهمية الاختلافات الاجتماعية والأخلاقية والقانونية والتنظيمية بين التامنين والمقلمرة. وقد ركزوا على أن حمل الوثيقة يشترى التامنين لتخفيف المخاطرة بينما يأخذ المقامر بالمخاطرة (ما لم يكن يعتبر عقد المقلمرة عطاء). وفي ضوء هذه الشروح يكون تعريف عقد التامنين في هذا المعيار شاملا لمفهوم المصالح القليلة للتامنين وبالتحديد يشير إلى حقيقة أن شركة التامنين تقبل بالمخاطرة من حامل الوثيقة من خلال القبول بتعويض حامل الوثيقة عن الحدث غير المؤكد الذي يؤثر بشكل سلبي عليه. يظهر مفهوم المصالح القليلة للتامنين أيضا في تعريف المخاطر المالية الذي يشير إلى المتغير غير المالي وغير المحدد لأحد أطراف العقد.

إستنتاج ٢٧ إن هذه الإشارة إلى الأثر المالي عرضة للإعتراضات المبينة في الفقرة إستنتاج ٢٥ إلا أن تعريف عقد التامنين من غير هذه الإشارة قد يتضمن أي عقد مسبق الدفع لتقديم خدمات تكون تكلفته غير محددة (انظر الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦ للإطلاع على مناقشة أوسع). ومن شأن ذلك أن يوسع من معنى مصطلح عقد التامنين على نحو يفوق معناه التقليدي.

إستنتاج ٢٨ وقد عارض البعض في ردهم على مسودة العرض ٥ تضمين مفهوم المصلحة القليلة للتامنين بناءً على ما يلي:

- (أ) يكون في عقود التامنين على الحياة صلة مباشرة ما بين الأثر المعاكس والخسارة المالية لحامل الوثيقة. كما أن الأثر السلبي في حال البقاء على قيد الحياة غير واضح على المستفيد من الدخل السنوي، وأي عقد يعتمد على حياة الإنسان ينبغي أن يلبى تعريف عقد التامنين.
- (ب) يستلبي هذا المفهوم بعض العقود التي تستخدم أساسا كمعقد تامين مثل المشتقات المناخية (انظر الفقرات إستنتاج ٥٥-٦٠ للإطلاع على مناقشة أوسع). ويجب أن يكون المعيار ما إذا كان هناك توقعات معقولة لبعض التعويضات بالنسبة لحامل الوثيقة. كما أن العقد القابل للتداول قد يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
- (ج) من المفضل أن يتم التخفيف من مفهوم المصالح القليلة للتامنين واستبداله بمفهوم يكون مفاده أن التامنين هو عمل يتضمن تجميع المخاطر في وعاء واحد لتتم إدارتها معا.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس الإبقاء على مفهوم المصالح القليلة للتامنين باعتباره يعطي تمييزا يقوم على مبادئ بين عقد التامنين والعقود الأخرى التي قد تستعمل للتحوط. ومن المفضل أن يتم تليس التمييز على نوع العقد لا على الطريقة التي تدير فيها المؤسسة العقد أو مجموعة العقود. كما قد قرر المجلس أنه من غير الضروري أن يتم قصر هذا التعريف على عقود التامنين على الحياة أو دخل سنوي مشروط مدى الحياة لأن هذا العقد ينص على مبلغ محدد سلفا لقياس التأثيرات المعاكس (انظر الفقرة ب ١٣ من هذا المعيار).

مقدار المخاطرة التامينية

إستنتاج ٣٠ تتناول الفقرات ب ٢٢ إلى ب ٨٢ من الملحق ب من هذا المعيار مقدار مخاطر التامنين التي ينبغي أن تتوفر قبل أن يعتبر العقد عقد تامين. ولدى صياغة هذه المادة لاحظ المجلس شروط الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما لآلية التعامل مع عقد معين كعقد تامين. ويتطلب بيان معايير

الحاسبة المالية ١١٣ شرطين في العقد لتطبيق عليه قواعد محاسبة عقود إعادة التأمين بدلا من محاسبة الودائع:

- (أ) أن ينقل الحد مخاطر تأمين هامة من شركة التأمين الميئرة إلى معيد التأمين (وهو ما لا يتم إذا كان احتمال التغيير الهام سواء في المبلغ أو في توقيت النفع من قبل معيد التأمين بعيدا)؛ و
(ب) وأي مما يلي:

(١) أن يكون هناك احتمال معقول بأن يتكبد معيد التأمين خسائر هامة (مبنية على القيمة الحالية للتدفقات النقدية بين المؤسسات التي تتخلى عنها وتلك التي تتحملها لقاء عوائد ممكنة بشكل معقول)؛ أو

(٢) أن يكون معيد التأمين قد تحمل وبشكل جوهري كافة المخاطر التأمينية المتعلقة بالأجزاء التي تم إعادة تأمينها من عقود التأمين ذات العلاقة (وأن يكون للتأمين قد أبقي المخاطرة التأمينية الهامة فقط على الأجزاء التي تم إعادة تأمينها).

إستنتاج ٣١ بموجب الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧* المحاسبة والإبلاغ من قبل شركات التأمين لعقود محددة طويلة الأمد وللأرباح أو الخسائر المتحققة من بيع الإستثمارات* فأن عقد الدخل السنوي يعتبر عقد تأمين ما لم: (أ) يكن الاحتمال بأن يتم دفع دفعات طارئة مدى الحياة* و (ب) أن تكون القيمة الحالية لمبلغ الدفعات الطارئة مدى الحياة ذات العلاقة بالقيمة الحالية لكافة الدفعات المستحقة بموجب العقد ليست هامة.

إستنتاج ٣٢ لاحظ المجلس أن بعض الممارسين يستخدمون الإرشاد التالي في تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما: إن الاحتمالية المعقولة للخسارة الهامة هي إحتتمالية ١٠ % لخسارة نسبة ١٠ % . وعلى ضوء ذلك درس المجلس ما إذا كان من اللازم تحديد مقدار المخاطرة التأمينية بتعديرات كمية تتعلق بما يلي على سبيل المثال:

(أ) إحتتمالية بأن تتجاوز الدفعات بموجب العقد المستوى المتوقع من الدفع (أي المعدل الموزون المرجح)؛ أو

(ب) قياس نطاق النتائج، كالمدى بين أعلى وأقل مستويات الدفع أو المستوى المعادي لانحراف الدفعات.

إستنتاج ٣٣ يخلق الإرشاد الكمي تقريبا عشوائيا يؤدي إلى معاملة مختلفة من الناحية المحاسبية لمعاملات متماثلة تقع هامشيا في أقسام مختلفة من هذا التصنيف، كما أنه يوجد فرصا للمحاسبة العشوائية من خلال تحفيز المعاملات التي تقع هامشيا ضمن أحد التصنيفين. ولهذه الأسباب لا يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إرشادات كمية.

إستنتاج ٣٤ وقد درس المجلس أيضا ما إذا كان من اللازم تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال الرجوع إلى "المادية" التي يصفها الإطار العلم كما يلي: تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو عدم معالجتها بالشكل السليم قد يؤثر على قرار الإقتصادي للمستثمرين والذي سيتم اتخاذ بناءً على البيانات المالية*. إلا أن عقدا مفردا أو ملقا كاملا من العقود المتشابهة نادرا ما يؤدي إلى خسائر هامة فيما يتعلق بالبيانات المالية بمجموعها ولذلك فإن هذا المعيار يعرف أهمية مخاطر التأمين فيما يتعلق بالعقد الواحد (الفقرة ب ٢٥). ولدى المجلس الأسباب التالية:

* تبين الفقرة ٨ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٧ أن مصطلح (عيد) قد تم تعريفه في الفقرة ٣ من بيان معايير المحاسبة المالية ٩٥* الأمور الطارئة كما يلي: "تمثل بسبب حدوث حدث مستقبلي".

- (أ) على الرغم من أن شركات التأمين تكبر العقود على أساس المحفظة، وعادة ما تقوم بقياسها على هذا الأساس فإن الحقوق والالتزامات التعاقدية تنشأ عن العقود الفردية.
- (ب) إن التقييم لكل عقد على حدة قد يزيد من نسبة العقود التي ينطبق عليها تعريف عقد التأمين، وفي حالة مجموعة متجانسة من العقود المعروف أنها تتكون من عقود تنقل جميعها مخاطر التأمين لم يقصد المجلس أن يطلب من شركة التأمين فحص كل عقد في المجموعة لتحديد بعض العقود المشتقة التي تنقل مخاطر تأمين غير هامة (الفقرة ب ٢٥ من هذا المعيار). وقد قصد المجلس أن يسهل لا أن يصعب الأمر بالنسبة للعقود التي تلبي التعريف.

استنتاج ٣٥ وقد رفض المجلس أيضا مبدأ تعريف أهمية مخاطر التأمين من خلال التعبير عن المعدل المتوقع (أي الاحتمالية الموزونة) للقيم الحالية للنتائج السلبية كجزء من القيم المتوقعة الحالية لكل النتائج أو كجزء من القسط. وكان لهذا المبدأ جانبية حسية لأنه قد يأخذ في الاعتبار كل من المبلغ والاحتمالية، إلا أنه كان يعني أن العقد قد يبدأ كعقد استثمار (أي كالتزام مالي) ويصبح عقد تأمين مع مرور الوقت أو مع إعادة تقييم الاحتمالات. ومن وجهة نظر المجلس فإن مطلب المراقبة المستمرة على مدى حياة العقد قد يكون شاقا وبدلا من ذلك اعتمد المجلس توجهها يتطلب اتخاذ مثل هذا القرار مرة واحدة فقط في بداية العقد. إن التوجيه في الفقرات ب٢٢-ب٢٨ من هذا المعيار يركز على ما إذا كانت الأحداث المؤمن منها قد تؤدي بشركة التأمين إلى دفع مبالغ إضافية يتم تقريرها لكل عقد على حدة.

استنتاج ٣٦ اعترض بعض المجاوبين على اقتراح مسودة العرض ٥ بأن مخاطر التأمين تكون هامة إذا كان من شأن حدث مقبول أن يسبب خسارة ليست بسيطة، وقد أوضحوا أن هذا الفهم من قبل المجلس لمخاطر التأمين الهامة قد يفتح المجال أمام إساءة الاستخدام. وبدلا من ذلك اقترحوا الإشارة إلى إمكانية المعقولة للخسائر الهامة. إلا أن المجلس رفض هذا الاقتراح حيث أن من شأنه أن يتطلب من شركة التأمين مراقبة مستوى مخاطر التأمين بشكل مستمر وهو ما يؤثر الحاجة إلى إعادة التصنيف بشكل متكرر. وقد يكون من الصعب تطبيق هذا المفهوم على سيناريوهات الكوارث البعيدة. وبالمثل طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ما إذا كان التقييم يجب أن يتضمن هذه السيناريوهات. وأوضح المجلس ومن أجل استكمال هذا المعيار المصطلحات المستخدمة من خلال:

(أ) استبدال توضيح الحاجة لإهمال السيناريوهات ذات المحتوى التجاري محل مفهوم السيناريو المقبول، (ب) إحلال مصطلح "غير جسم" محل مصطلح "بسيط".

استنتاج ٣٧ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح لاسس المقارنة بالنسبة لاختيار الأهمية بسبب عدم التاكيد حول معنى عبارة "التغيرات النقدية الصافية الناشئة عن العقد" في مسودة العرض ٥. وقد أشار البعض إلى أن هذا قد يتطلب مقارنة مع الربح الذي تتوقعه شركة التأمين من العقد. إلا أن ذلك لم يكن قصد المجلس والذي من شأنه أن يقود إلى نتيجة مستحيلة تتمثل بأن أي عقود ذات ربحية قريبة من الصفر قد يعتبر عقد تأمين. ومن أجل استكمال هذا المعيار لك المجلس في الفقرات ب٢٢-ب٢٨ أن:

- (أ) المقارنة الواجبة هي بين المبالغ مستقاة الأداء في حال حدوث الحدث المؤمن منه. وقد

تناولت إرشادات التنفيذ في المثال تنفيذ ١-٣ عقدا كانت فيه منافع الوفاة في عقد مرتبط بالوحدة هي ١٠١ بالمائة من قيمة الوحدة.

(ب) إن تكاليف التخلي التي قد يتم التنازل عنها عند الوفاة ليست ذات صلة في تقييم مقدار مخاطر التأمين التي ينقلها للعقد لكون التنازل لا يعرض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقا. وتصبح الأمتلة تنفيذ ١-٢٣ و ١-٢٤ في إرشادات التنفيذ هي ذات صلة بذلك.

انقضاء حقوق والتزامات التأمين

إستنتاج ٣٨ اقترح بعض المجاوبين التوقف عن معاملة العقد كمقد تأمين بعد انقضاء حقوق والتزامات التأمين المحتملة. إلا أن هذا الاقتراح قد يتطلب من شركة التأمين أن تضع أنظمة جديدة لتحديد هذه العقود، وبالتالي فإن الفقرة (ب ٣٠) تبين أن عقد التأمين يبقى كذلك إلى حين انقضاء الحقوق والتزامات. تناول المثال ٢ من إرشادات التنفيذ العقود ثنائية المسببات.

إستنتاج ٣٩ واقترح بعض المجاوبون أنه ينبغي عدم اعتبار العقد كمقد تأمين إذا كانت حقوق والتزامات التأمين المحتملة تنتضي بعد مدة قصيرة جدا. يتضمن هذا المعيار مادة قد تكون ذات صلة: توضح الفقرة (ب ٢٣) الحاجة لاستبعاد الترتيبات التي تفكر للمضمون التجاري وتبين الفقرة (ب ٢٤) عدم وجود نقل هام للمخاطر الموجود مسبقا في بعض العقود التي تتضمن التنازل عن عقوبات التخلي عند الوفاة.

التجزئة

إستنتاج ٤٠ إن تعريف عقود التأمين يميز عقود التأمين ضمن نطاق هذا المعيار عن الإستثمارات والودائع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلا أن العديد من عقود التأمين تتضمن مكونا إيداعيا هاما (مكونا قد يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان هناك أداة مالية منفصلة). و بالفعل من الناحية الافتراضية فإن لكافة عقود التأمين مكون إيداعي صريح أو ضمني لأن حامل الوثيقة عادة ما يكون مطلوبا منه دفع الرسوم قبل فترة المخاطرة، وبالتالي فإن القيمة الزمنية للمال قد تكون عاملا تأخذها شركة التأمين بعين الاعتبار عند تسعير العقد.

إستنتاج ٤١ من أجل تخفيض الحاجة للإرشاد بخصوص تعريف عقد التأمين بجادل البعض بأن على شركة التأمين أن تفصل المكون الإيداعي عن المكون التأميني، ويكون للتجزئة الناتجة التالية:

(أ) يتم قياس المكون التأميني كمقد تأمين.

(ب) يتم قياس المكون الإيداعي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة المعادلة وهو ما قد لا يتفق مع الأسس المستعمل في عقود التأمين.

(ج) إن مقبوضات الرسوم للمكون الإيداعي لا تعتبر عوائد إنما تغييرات في المسؤولية الإيداعية.

(د) يتم احتساب قسم من تكاليف المعاملة المتحقق عند البدلية ضمن المكون الإيداعي إذا كان لهذا الإحتساب أثر مادي.

إستنتاج ٤٢: إن المودعين لتجزئة المكونات الإبداعية يجادلون بأن:

- (أ) على المؤسسة أن تحاسب المكون التأميني لحقد التأمين بنض الطريقة بالنسبة لأداة مالية أخرى مماثلة لا تتقل مخاطر تأمين هامة.
- (ب) إن توجه البنوك في بعض الدول لتملك شركات تأمين (والعكس)، والتشابه بين المنتجات التي تتضمنها قطاعات إدارة التأمين والإدارة المالية تقترح بأن تقوم شركة التأمين والبنوك والمدراء الماليون بحاسبة المكون الإبداعي بطريقة مشابهة.
- (ج) تتبع العديد من المجموعات منتجات تتراوح بين الإستثمار المحض والتأمين المحض مع كافة الإحتمالات بين هذا وذلك. ومن شأن التجزئة أن تؤدي إلى تجنب الإنقطاع الحاد في المحاسبة بين المنتج الذي ينقل ما يكفي من المخاطر التأمينية ليصير عقد تأمين وبين منتج آخر يقع هلمشياً ضمن نوع آخر.
- (د) يجب أن تميز البيانات المالية بوضوح بين العوائد الممتازة المتأتية من المنتجات التي تتقل مخاطر التأمين الهامة ومقبوضات الرسوم الممتازة التي هي في حقيقتها مقبوضات استثمار لو إيداع.

إستنتاج ٤٣: تقترح ورقة القضايا المنشورة عام ١٩٩٩ ضرورة تجزئة المكون الإبداعي إذا تم الإفصاح عنه بصراحة لحامل الوثيقة أو كان من الممكن التعرف عليه بوضوح من نصوص العقد. إلا أن المعلقين على ورقة القضايا بشكل عام يعارضون التجزئة للأسباب التالية:

- (أ) أن المكونات مرتبطة مع بعضها كما أن قيمة المنتجات المرتبطة ليست بالضرورة مساوية لمجموع القيم الفردية لهذه المكونات.
- (ب) تتطلب التجزئة تغييرات جوهرية ومكلفة في الأنظمة.
- (ج) تعتبر العقود من هذا النوع منتجا واحدا يتم تنظيمها كأعمال تأمين وتخضع لرقابة مشرفي التأمين، ويجب أن تعامل بطريقة مماثلة لخايات الإبلاغ المالي.
- (د) يفضل بعض مستعملي الأدوات المالية بما أن تتم تجزئة كافة المنتجات أو أن لا تتم تجزئة أي منها، ذلك أنهم يعتبرون المعلومات المتعلقة بمجموعت العوائد الممتازة عاملاً مهماً. إن الإستعمال الثابت لمعيار قياسي واحد قد يكون أكثر فائدة كعامل مساعد للقرار الإقتصادي لكثير من خلط أساس قياس المكون الإبداعي مع أساس قياس أخرى للمكون التأميني.

إستنتاج ٤٤: في ضوء هذه المناقشات اقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أو حامل الوثيقة عدم تجزئة هذه المكونات، إلا أن ذلك يتعارض مع أساس الافتراض بأن معاملة المكونين ستكون متشابهة بشكل معقول، وهو ما لا ينطبق في المرحلة ١. لكون هذه المرحلة تسمح بأنواع مختلفة من المعاملات المحاسبية للمكونات التأمينية، إلا أن المجلس لم يرغب بشرط تغييرات مكلفة في المرحلة ١ يكون من المحتمل مراجعتها في المرحلة ٢. وعليه فقد قرر المجلس اشتراط التجزئة فقط عندما يكون من الأسهل تطبيقها وعندما يكون الأثر عادة أكبر ما يمكن (الفقرات ١٠-١٢ من هذا المعيار والمثال تنفيذ ٣ من إرشادات التنفيذ).

إستنتاج ٤٥: يدرك المجلس عدم وجود تمييز من ناحية المفهوم بين الحالات التي تكون التجزئة فيها مطلوبة وتلك التي لا تكون فيها مطلوبة. ويعتبر المجلس من جهة أن التجزئة مناسبة للعقود الكبيرة

المصاغة بشكل خاص كبعض عقود إعادة التأمين المالية إذا كان من شأن عدم تجزئتها أن يؤدي إلى الإغفال التام للحقوق والالتزامات المالية التعاقدية في الميزانية العمومية، وهو ما تكون له أهمية خاصة إذا كان العقد تم صياغته بشكل مقصود للوصول إلى نتيجة محاسبية محددة، كما أن المشكلات العملية المبينة في الفقرة ٤٣ إستنتاج ٤٣ أقل أهمية بالنسبة لهذه العقود.

٤٦ إستنتاج ٦ ومن جهة أخرى فإن تجزئة أقيم التخلي في المحافظ الكبيرة لعقود التأمين التقليدية على الحياة تتطلب تغييرات جوهرية في الأنظمة تتجاوز المدى المقصود من المرحلة ١. كما أن عدم تجزئة هذه العقود قد يؤثر على قياس هذه الالتزامات، إلا أنه لا يقود إلى حذفها نهائياً من الميزانية العمومية لشركة التأمين. وبالإضافة إلى ذلك فإن الرغبة بالوصول إلى نتيجة محاسبية معينة لا يحتمل أن تؤثر على التكوين الدقيق لهذه المعاملات.

٤٧ إستنتاج ٧ إن منح حامل الوثيقة الخيار بالتخلي عن عقد التأمين التقليدي على الحياة بمبلغ يختلف بشكل هام عن المبلغ المسجل هو عبارة عن مشتق ضمني، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركة التأمين أن تفصله وتقيمه بالقيمة العادلة. وسيكون لهذه المعاملة نفس السليبات الموصوفة في الفقرة السابقة كتجزئة القيمة المتخلى عنها، وبالتالي فإن الفقرة ٨ من هذا المعيار تستثني شركة التأمين من تطبيق هذا المتطلب لبعض خيارات التخلي المتضمنة في عقود التأمين. إلا أن المجلس لا يجد سبباً نظرياً أو عملياً لخلق الاستثناء المتعلق بخيار التخلي في الأدوات المالية غير التأمينية الصادرة عن شركات التأمين أو غيرها.

٤٨ إستنتاج ٨ اعترض بعض المجاورين على التجزئة في المرحلة ١ على الأسس التالية بالإضافة إلى الأسباب المنصوص عليها في الفقرة ٤٣ إستنتاج ٤٣:

(أ) تصاغ عقود التأمين عادة وتسعر وتدار كحزم من المنافع. ولا يكون بإمكان شركة التأمين منفردة أن تنهي الإثنية أو أن تبيع جزءاً منها، وبالنسبة فإن أي تجزئة تكون مطلوبة لمجرد المحاسبة سيكون مصطنعاً. ينبغي عدم تجزئة عقود التأمين ما لم تكن بنية عقد التأمين مصطنعة بشكل واضح.

(ب) قد تتطلب التجزئة تغييرات واسعة في الأنظمة يكون من شأنها أن تزيد العبء الإداري لعام ٢٠٠٥ ولا يكون هناك حاجة لها في المرحلة ٢.

(ج) أن تكون هناك حاجة لاشتراط التجزئة إذا أكد المجلس على اختبار ملاءمة الالتزام وعرف مخاطر التأمين الهام بشكل أضيق، ولقد أن العقود المجمعة بشكل مصطنع هي عقود منفصلة.

(د) كانت شروط التجزئة في مسودة العرض ٥ غامضة ولم تحدد المبدأ الذي تنطوي عليه.

(هـ) وحيث لم تقترح مسودة العرض ٥ معيار للإعتماد فإن شركات التأمين تتخذ الممارسات المحلية المتعارف عليها عموماً للتوصل إلى ما إذا كانت الالتزامات والأصول قد حذفت وهو ما ينفي الأسباب المبينة للتجزئة.

(و) إذا تمت تجزئة عقد ما فيتم الاعتراف بفسط المكون الإيداعي كحركة في الميزانية العمومية لا كإيراد من الأصول (أي مقبوضة إيداع). إن اشتراط ذلك قد يكون سابقاً لأوقته قبل أن ينهي المجلس مشروعه فيما يتعلق بتقارير الإيرادات الشاملة.

إستنتاج ٤٩ بعض المعايير الأخرى المقترحة للتجزئة:

- (أ) ينبغي تجزئة كافة العقود لو أن التجزئة ينبغي أن تكون مسموحا بها دائما على الأقل.
التجزئة مطلوبة في كل من أستراليا ونيوزيلندا.
- (ب) ينبغي تجزئة كافة المكونات غير التأمينية (مثل المكونات الخدمية) وليس المكونات الإيداعية فقط.
- (ج) لا ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة إلا عندما تكون المكونات منفصلة تماما لو عندما يكون هناك حساب باسم حامل الوثيقة.
- (د) قد تؤثر التجزئة على تقديم العوائد أكثر مما تؤثر على الإعتراف بالإلتزام وبالتالي ينبغي أن تكون التجزئة مطلوبة أيضا إذا كان لها أثر هام على الإيرادات المبلغ عنها وكان من السهل إنجازها.

إستنتاج ٥٠ جادل بعض المجاوبين بأن الإختبار لأغراض التجزئة ينبغي أن يكون ذو جانبيين (أي التدفقات النقدية للمكون التأميني دون تدخل المكون الإستثماري) بدلا من الإختبار ذو الجانب الواحد المقترح في مسودة العرض ٥ (أي أن لا تؤثر التدفقات النقدية من المكون التأميني على التدفقات النقدية من المكون الإيداعية). وهنا مثال يبين منه الفرق الناتج عن ذلك: في بعض عقود التأمين على الحياة تكون منفعة الوفاة هي الفرق بين (أ) المبلغ المحدد و(ب) قيمة المكون الإيداعية (مثل الإستثمار المرتبط بالوحدة)، وعليه فإن المكون الإيداعية يمكن أن يتم قياسه بشكل منفصل، إلا أن منفعة الوفاة تعتمد على قيمة الوحدة وبالتالي فإن المكون التأميني لا يمكن قياسه بشكل منفصل.

إستنتاج ٥١ قرر المجلس أن لا تتطلب المرحلة ١ من شركات التأمين وضع أنظمة لتجزئة المنتجات المنصوص عليها في الفقرة السابقة، إلا أن المجلس قرر الإعتماد على الشرط الذي يتضمن الإستثناء من متطلب التجزئة إذا تم الإعتراف بجميع الحقوق والإلتزامات بموجب المكون الإيداعية. وإذا لم تتم تلبية هذا الشرط تكون التجزئة مناسبة.

إستنتاج ٥٢ وقد جادل البعض أنه من غير المهم ما إذا كان المكون التأميني يؤثر على المكون الإيداعية، واقترحوا أن يكون المكون الإيداعية موجودا إذا كان حامل الوثيقة سيتلقى حدا أدنى من مبلغ محدد من التدفقات النقدية المستقبلية إما على شكل عائد من الأصول (في حال عدم حدوث الحدث المؤمن منه) أو كمستردات تأمين (في حال حدوث الحدث المؤمن منه). إلا أن المجلس لاحظ أن هذا التركيز على التدفق النقدي لا يؤدي إلى التجزئة في حال كانت الاداء المالية وعقد التأمين قد تم جمعهما بشكل مصطنع في عقد واحد، وكانت التدفقات النقدية من أحد المكونات تعادل التدفقات النقدية من مكون آخر. ويرى المجلس أن النتيجة غير متناسبة وقد تتم إساءة استغلالها.

إستنتاج ٥٣ ويليجز فإن المجلس قد أبقى على التوجه كما هو بشكل عام في مسودة العرض ٥ وهو ما يتطلب التجزئة إذا كان ذلك مطلوبا لضمان الإعتراف بالحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعية. ويمكن أن يقيس تلك الحقوق والإلتزامات بشكل منفصل. وإذا لم تتم تلبية سوى الشرط الثاني فبأن هذا المعيار يسمح بالتجزئة ولكنه لا يشترطها.

إستنتاج ٥٤ اقترح بعض المجاوبين أنه إذا كان الحد قد تم فصله بشكل مصطنع من خلال اللجوء إلى رسائل جانبية فإن المكونات المنفصلة للحد ينبغي دراستها مجتمعة. ولم يتطرق المجلس إلى ذلك لكونه موضوعا أوسع بالنسبة لعمل المجلس المستقبلي المحتمل على الربط (أي محاسبة المعاملات المنفصلة التي تتصل ببعضها بطريقة ما). وتشير الملاحظة في ذيل الفقرة ب ٢٥ إلى العقود المتزامنة مع نفس الطرف المقابل.

المشتقات المناخية

إستنتاج ٥٥ إن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد استثنى سابقا العقود التي تتطلب الدفع المبني على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات المالية الأخرى (إذا كانت مبنية على متغيرات مناخية توصف أحيانا بالمشتقات المناخية). ومن المناسب أن يتم تقسيم هذه العقود إلى فئتين:

(أ) العقود التي لا تتطلب الدفع إلا في حال توفر مستوى معين من متغيرات المناخ أو المتغيرات المالية أو المتغيرات المالية الأخرى التي تؤثر بشكل سلبي على حائز العقد، وتعتبر هذه العقود عقود تأمين كما تم تعريفها في هذا المعيار.

(ب) العقود التي تتطلب الدفع المبني على مستوى معين من المتغير ذي العلاقة بغض النظر عما إذا كان هناك تأثير سلبي على حائز العقد. وهذه مشتقات يلغي هذا المعيار الإستثناء السابق من النطاق لجعلها تخضع لنطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ٥٦ لقد تم إيجاد الإستثناء السابق من النطاق بشكل أساسي لأن حائز العقد قد يستعمل هذا المشتق بطريقة تشبه استخدام عقد التأمين، إلا أن تعريف عقد التأمين في هذا المعيار الحالي يتضمن أساسا مبنيا لتقرير أي من تلك العقود يتم التعامل معها كمعقد تأمين ولها يتم التعامل معها كمشتقات. وبالتالي فقد أزال المجلس الإستثناء من النطاق من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ج ٣ من الملحق ج من هذا المعيار). تقع هذه العقود ضمن إطار هذا المعيار إذا كان الدفع محتملا بناءً على التغيرات في المتغير المادي وكانت هذه المتغيرات محددة بالنسبة لأحد أطراف العقد وكانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كافة الحالات الأخرى.

إستنتاج ٥٧ اقترح بعض المجاوبين أن يتم التعامل مع متغير المناخ كما يلي:

- (أ) كعقد تأمين إذا كان متوقعا أن يكون له أثر كبير في التخفيف من التعرض للمخاطرة الحالية.
- (ب) كأداة مالية مشتقة في الحالات الأخرى.

إستنتاج ٥٨ وقد جادل البعض بأن بعض المشتقات المناخية هي في جوهرها عقود تأمين. فعلى سبيل المثال وبموجب بعض العقود بإمكان حامل الوثيقة أن يطلب بمبلغ محدد في حال كانت مستويات هطول المطر عند توفاات أقرب محطة رصد جوي. وقد تم شراء العقد للحصول على التأمين ضد انخفاض هطول المطر إلا أنه قد تم تنظيمه بهذه الطريقة لصعوبة قياس الخسارة الفعلية وبسبب المجازفة المعنوية المتمثلة بالحصول على قياس الهطول على املاك حامل الوثيقة. ومن الممكن من الناحية المنطقية توقع أن يكون الهطول في أقرب محطة رصد هو الذي يؤثر على حامل الوثيقة إلا أن المتغير المادي المحدد في العقد (الهطول) ليس محددا بالنسبة لطرف في العقد. وبالمثل فلن بعض شركات التأمين تستعمل المشتقات المناخية كتحوط من عقود التأمين التي يصدرونها ويعتبرونها مشابهة لعقود إعادة التأمين.

إستنتاج ٥٩ واقترح البعض أن يتم استثناء المشتقات المناخية من نطاق هذا المعيار كونها أدوات يمكن المتاجرة بها وتعمل مثل المشتقات الأخرى ولها قيمة سوقية معبرة أكثر من مجرد عدم وجود علاقة تعاقدية بين حامل العقد والحدث الذي يرتب الدفع.

إستنتاج ٦٠ يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية عقد التأمين (والذي يكون فيه الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطا تعاقديا مسبقا للدفع) عن الأدوات الأخرى كالمشتقات والمشتقات المناخية (والتي لا يكون فيها الأثر السلبي على حامل الوثيقة شرطا تعاقديا مسبقا للدفع). وعلى الرغم من أن الطرف المقابل قد يستخدم الأداة كتحوط للخطر الحالي). ومن وجهة نظر المجلس أن هذا التمييز مهم

وعلمي ومن الأسهل أن يستند التصنيف على أحكام الحد لا على تقييم الدافع لدى الطرف المقابل (أي التحوط أو التداول). وبالنسبة لم يدخل المجلس تعديلات على مقترحات مسودة المعروض ٥ للتعامل مع المشكلات المناخية.

الاستثناءات من النطاق

إستنتاج ٦١ يستثني نطاق هذا المعيار عدة أمور قد ينطبق عليها تعريف عدد التامين إلا أنها مستكون مضطاة بالمعايير الدولية الحالية أو المستقبلية لإعداد التقارير المالية (الفقرة ٤). وتتداول الفقرات التالية ما يلي:

- (أ) الضمانات المالية والتامين ضد مخاطر الإئتمان (الفقرات إستنتاج ٦٢-٦٨)؛
- (ب) كفالة المنتجات (الفقرات إستنتاج ٦٩-٧٢)؛
- (ج) المحاسبة من قبل حامل الوثيقة (الفقرة إستنتاج ٧٣)؛ و
- (د) عقود الخدمات المنفوعة مسبقا (الفقرات إستنتاج ٧٤-٧٦).

الضمانات المالية والتامين ضد مخاطر الإئتمان

إستنتاج ٦٢ تتطلب بعض العقود دفعات محددة لتعويض حامل الحد عن الخسائر التي يتكبدها في حال لم يتم مدين معين بالدفع عند الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة إقرض. وفي حال كان نقل المخاطر الناتج جوهريا فإن هذه العقود تلي تعريف عدد التامين. وتأخذ بعض هذه العقود الشكل القانوني لحد التامين والبعض الآخر يأخذ الشكل القانوني للضمان المالي أو خطاب الضمان. ومن وجهة نظر المجلس وعلى الرغم من أن هذا الفرق في الشكل القانوني قد يترافق في بعض الأحيان مع اختلاف في المضمون، فإن نفس المتطلبات المحاسبية ينبغي من حيث المبدأ أن تنطبق على كافة العقود ذات المضمون المشابه.

إستنتاج ٦٣ وقد تبني البعض وجهة النظر بأن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يتضمن كافة العقود التي توفر غطاءا ضد مخاطر الإئتمان على الأسس التالية:

- (أ) على الرغم من أن شركات تأمين الإئتمان تدير مخاطر الإئتمان من خلال تجميع المخاطر الفردية في محفظة، فإن البنوك أيضا تقوم بذلك في إدارة مخاطر الإئتمان في محفظة أو في ضمانة مالية. وعلى الرغم من أن البنوك قد تعتمد بشكل أكبر على التجميع إلا أن هذا لا يعتبر سببا لاشتراط المعاملة المحاسبية المختلفة.
- (ب) تدير البنوك مخاطر الإئتمان الموجودة في أصولها المالية، وليس ثمة سبب لاشتراط تطبيق معيار مختلف لمخاطر الإئتمان المشمولة في الضمانات المالية.
- (ج) يتم عادة تداول مخاطر الإئتمان في أسواق رأس المال حتى وإن كانت الأشكال المحددة لمخاطر التامين التي تتضمنها بعض أشكال تأمين الإئتمان لا يتم تداولها.
- (د) كما تم بيانه أعلاه، كانت بعض الضمانات المالية تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ومن أجل ضمان التماسق في التقارير المالية، فإن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يتضمن العقود التي تنص على الحماية من التعرض لمخاطر مشابهة.

إستنتاج ٦٤ يجادل البعض بأن التامين ضد مخاطر الإئتمان يختلف عن الضمان المالي وبالتالي ينبغي أن يكون ضمن نطاق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على الأسس التالية:

- (أ) يتم ترتيب التامين ضد مخاطر الإئتمان عادة من قبل بائع البضائع ويحمي البائع من تعثر المشتري. إن حقيقة أن هذا التعثر يكون عادة خارج نطاق سيطرة البائع، وكذلك عادة ما يسمح عرضيا باستخدام أساليب المتغيرات العشوائية لتقدير التغيرات النقدية المستقبلية الناتجة عن الحد وذلك لكونها عشوائية ولا تخضع للمجازفة المعنوية، وعلى العكس فإن بعض

الضمانات المالية كبعض خطابات الضمان قد تم إعدادها بناءً على طلب الطرف الذي يتم ضمان التزامه. إن التشر في هذه الضمانات هو جزئياً ضمن سيطرة ذلك الطرف.

(ب) إن التأمين من مخاطر الائتمان هو جزء من نشاط شركة التأمين الإجمالي ويتم إدارته كجزء من المحفظة المتنوعة بنفس الطريقة فيما يتعلق بالنشاطات التأمينية الأخرى.

(ج) قد يرفض شركة تأمين الائتمان دفع مطالبة ما إذا لم يقدم حامل الوثيقة إفصاحاً كاملاً. وقد يؤخر الدفع بينما يتم التحقق من المطالبة أما بالنسبة للضامن فعادة ما يكون مطالباً بالدفع بناءً على أول إشعار تضرر.

(د) تواجه شركة تأمين الائتمان مخاطر مشابهة لتلك الناشئة في بعض عقود التأمين الأخرى. وعلى سبيل المثال قد يتطلب العقد الدفع (إما للمدين أو للدائن) إذا تم إنقاص دخل المدين بسبب أحداث سلبية محددة كالبطالة أو المرض بفض النظر عما إذا استكمل المدين دفعات القرض عند استحقاقها. وقد يواجه مصدر العقد مخاطر مشابهة لتلك التي ولجها ضامن القرض.

(هـ) قد يضطر تضمين العقود التي يشملها نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شركات تأمين الائتمان لتغيير حساباتها فوراً على خلاف مصدري الأنواع الأخرى من عقود التأمين. كما أن بعض عقود تأمين الائتمان تتضمن مزايا، مثل مزايا الإلغاء والتجديد والمشاركة في الربح والتي سوف لن يحددها المجلس حتى المرحلة ٢.

إستنتاج ٦٥ عندما قام المجلس بوضع مسودة العرض ٥ كانت العقود التالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وقد توصل المجلس إلى ضرورة بقائها كما هي:

(أ) الضمانة المالية المعطاة أو المستفاد من قبل الناقل عندما لا يتم الاعتراف بالأصول المالية أو الالتزامات التأمينية. ويشكل عام فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع عكس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات التي تم نقلها عند وجود هذه الضمانة.

(ب) الضمان المالي الذي لا يلي تعريف عقد التأمين.

إستنتاج ٦٦ تقع الضمانات المالية الأخرى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة". اقترحت مسودة عرض التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في يونيو (حزيران) ٢٠٠٢ أن على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتناول كافة الضمانات للمبتدئة التي تكون في مرحلة الاعتراف المبني إلا أن القليل اللاحق لبعض الضمانات المالية ينبغي أن يبقى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وعند الانتهاء من مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الصادر في ديسمبر (كفون الأول) ٢٠٠٣ قرر المجلس أن مصدر الضمانات المالية المذكور في الفقرة ٦٢ (تلك التي تلي تعريف عقد التأمين) يجب أن يعترف بها منذ البداية بالقيمة العادلة وبالنتيجة قياسها بالقيمة الأعلى مما يلي: (أ) المبلغ المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو (ب) المبلغ المعترف به أساساً مطروحاً منه استهلاك الدين المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١٨/إيرادات" في الحالات التي ينطبق عليها ذلك.

بإستنتاج ٦٧ من أجل استكمال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، توصل المجلس إلى النتائج التالية:

- (أ) قد تأخذ عقود الضمانات المالية عدة أشكال فقتونية كالضمانات المالية وخطابات الضمان وعقود لتعثر الائتماني أو عقود التأمين. وينبغي أن لا تعتمد المحاسبة على الشكل القانوني.
- (ب) ينبغي أن يكون عقد الضمانة المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا لم يكن عقد تأمين بالمعنى المعروف في هذا المعيار. وتعتبر الكفالة المالية عقد تأمين إذا كانت تتطلب من شركة التأمين أداء دفعات مالية محددة لتعويض حامل الوثيقة عن الخسائر التي تكبدها بسبب عدم قيام مدين معين بالدفع في موعد الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداء الدين بشرط أن تكون المخاطرة التي يتم نقلها هامة.
- (ج) إذا كان عقد التأمين عقد ضمانات مالية تم إعداده أو المحافظة عليه عند نقل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية لطرف آخر ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن على شركة التأمين أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقد (حتى وإن كان العقد عقد تأمين بموجب التعريف).

(د) ما لم تنطبق الفقرة (ج) فإن القياس المنصوص عليه في الجملة الأخيرة من الفقرة بإستنتاج ٦٦ مناسب لعقود الضمانة المالية التي تلي تعريف عقد التأمين، إلا أن المجلس يدرك الحاجة لفتح المجال أمام التعليقات على هذا العقد. وقد قرر المجلس إكمال هذا المعيار دون تحديد طريقة المحاسبة لهذه العقود أخذاً بعين الإعتبار الحاجة إلى إعداد نموذج مستقر للمعايير بالنسبة لعام ٢٠٠٥ من أجل إعداد مسودة عرض لهذا الموضوع. وفي نفس الوقت فإن اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ قد يكون ذو علاقة جزئية إذا كتبت السياسات المحاسبية لشركة تأمين لا تتطلب منها الإعتراف بالترام عند ابتداء العقد.

(هـ) تقترح مسودة العرض ٥ أنه يجب معاملة الضمانات المستهدفة أو المحتفظ بها بعكس الإعتراف بالأصل غير المالي أو المسؤولية غير المالية بنفس طريقة معالجة الضمانات المتكبدة أو المستبقة من خلال عكس الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، إلا أن نيا من المجاوبين لم يعلق على مضمون الإقتراح. والجهات التي أجابت على مسودة العرض ٥ لم تكن من الجهات التي يرجح أن تتأثر بالإقتراح، وعليه فقد قرر المجلس إلغاء الإقتراح عند إكمال هذا المعيار. ويتبع ذلك أن الضمانات المالية المتكبدة أو المستبقة عند نقل الأصل غير المالي:

(١) تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت تلي تعريف عقد التأمين (بانتظار التعديل في مسودة عرض الذي تمت مناقشته في (د)). ومن بين عدة أمور فإن ذلك يعني أن الضمانات الممنوحة ستخضع لاختبار ملاءة الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار.

(٢) ليس معترفاً بها بشكل منفصل إذا كتبت تمنع الإعتراف بالأصل غير المالي. وعلى سبيل المثال إذا كان المقصود أن النقل لا يلي معايير الإعتراف بالإيرادات في معيار المحاسبة الدولي ١٨ ففي مثل هذه الحالة يتم الإعتراف بالإيرادات التي يتم الحصول عليها بشكل تقليدي كالترام.

(٣) وما دون ذلك تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

بإستنتاج ٦٨ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يقدم إرشاداً محدداً حول محاسبة الضمانات المالية التي يتم الحصول عليها إلا أن المجلس قرر أن ذلك لن يكون مناسباً. وبالنسبة للعقود المصنفة كعقود تأمين فإن المستفيد من الضمانة يكون هو حامل الوثيقة. وتقع محاسبة حامل الوثيقة خارج نطاق هذا

المعيار. وبالنسبة للعقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فعلى المستفيد أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود الأخرى خارج نطاق هذا المشروع.

كفالة المنتجات

إستنتاج ٦٩ تلبي كفالة المنتج وبشكل واضح تعريف عقد التأمين إذا كانت الجهة التي تصدرها تقوم بذلك بالنيابة عن طرف آخر (كالمصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة)، ويشمل نطاق هذا المعيار الدولي هذه الكفالات.

إستنتاج ٧٠ إن كفالة المنتج الصادرة مباشرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تلبي أيضا تعريف عقد التأمين. وعلى الرغم من أن البعض قد يعتقد أن ذلك تأميناً ذاتياً إلا أن المخاطرة تنشأ عن الإنترامات التعاقدية في مواجهة المستهلك. وقد يعزو البعض ذلك إلى أن تعريف عقد التأمين ينفي أن يستثنى هذه الكفالات المباشرة لكونها لا تنطوي على نقل للمخاطرة من البائع إلى المشتري إلا أنها تحديد لا لتلزم قاتم. أما وجهة نظر المجلس فتتمثل في أن استثناء هذه الضمانات من تعريف عقد التأمين قد يعقد التعريف من أجل منفعة هامشية.

إستنتاج ٧١ ومع أن هذه الكفالات المباشرة تخلق تحديات اتصالية كذلك التي تخلقها الكفالات الصادرة بالنيابة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة من قبل طرف آخر (أي شركة التأمين) فإن نطاق هذا المعيار يستثنيها لأنها ذات علاقة وثيقة ببيع البضائع موضوع البحث ولأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتناول كفالة المنتجات بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" التي يتم الحصول عليها من هذه الكفالات.

إستنتاج ٧٢ وفي مشروع منفصل يدرس المجلس أسلوبا يتعلق بالأسول والإنترامات من أجل الإعتراف بالإيرادات. وإذا تم تطبيق هذا الأسلوب فقد يتغير النموذج المحاسبي لكفالة المنتجات المباشرة.

محاسبة حامل الوثيقة

إستنتاج ٧٣ لا يتناول هذا المعيار المحاسبة والإصاح من قبل حامل الوثيقة لعقود التأمين المباشرة لأن المجلس لا يعتبرها أولوية بالنسبة للمرحلة ١. ويعتزم المجلس أن يتناول محاسبة حامل الوثيقة في المرحلة ٢ (انظر تقرير التحديث من مجلس معايير المحاسبة الدولية في فبراير (شباط) ٢٠٠٢ حول مناقشة المجلس لموضوع محاسبة حامل الوثيقة). وتتناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض جوانب المحاسبة من قبل حامل الوثيقة بالنسبة لعقود التأمين:

- (أ) يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٧ محاسبة للتوضيحات من شركة التأمين للنفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصصات.
- (ب) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٦ بعض جوانب تعويض الممتلكات والمصانع والمعدات من قبل أطراف ثالثة في حال تلفها أو ضياعها أو إتلافها عنها.
- (ج) لأن محاسبة حامل الوثيقة تقع خارج نطاق هذا المعيار فإن تسلسل المعايير في الفقرات ١٢-١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السجلات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ينطبق على محاسبة حامل الوثيقة (انظر الفقرات إستنتاج ٧٧-٨٦).
- (د) تقع حقوق والزامات حامل الوثيقة بموجب عقود التأمين خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

عقود الخدمات المدفوعة مسبقاً

بإستنتاج ٧٤ أشار بعض المجابون إلى أن التعريف المقترح في مسودة العرض ٥ يشمل بعض العقود المدفوعة مسبقاً لتقديم الخدمة والتي لا تكون تكاليفها محقة. ولأن هذه العقود لا تعتبر عادة عقود تأمين فقد اقترح هؤلاء المجابون أن يقوم المجلس بتغيير التعريف لم استثناء هذه العقود من نطاق هذا المعيار، وقد أورد المجابون مثالين محددين:

(أ) الخدمات محددة الأتعاب إذا كان مستوى الخدمة يعتمد على حدث غير مؤكد كمقود الصيانة إذا وافق مزود الخدمة على إصلاح معدات معينة بعد تعطلها. يستند رسم الخدمة الثابتة على عدد محدد من الأعطال على الرغم من عدم حتمية أن تتصلب الآلات. وتؤثر أعطال الآلات بشكل سلبي على مالكيها ويعرض العقد هذا للمالك (عيباً وليس بالنقد).

(ب) بعض أنواع المساعدة في حال تعطل السيارات حسب الشروط التالية: (١) إذا كان لكل عطل تكلفة متكينة لكون دوريات الخدمة التي يتم الإعتماد عليها تقدم معظم الخدمة المطلوبة، (٢) إذا كان مستخدم السيارة يدفع مقابل الإصلاحات والقطع، (٣) إذا كانت مسؤولية مقدم الخدمة تنحصر في إيصال السيارة إلى وجهة محددة، (٤) إذا كان بالإمكان خلال ساعات معرفة مدى الحاجة إلى المساعدة (بالتكاليف المتصلة بها)، و(٥) إذا كان عدد الطلبات الخارجية محدوداً.

بإستنتاج ٧٥ ارتأى المجلس عدم وجود سبب جوهري لتغيير تعريف عقد تأمين أو لتغيير نطاق هذا المعيار على ضوء المثالين اللذين ذكرهما المجابون. توضح الفقرتان ٦ ب و ٧ من هذا المعيار أن الإلتزام بهذا المعيار في المرحلة ١ لا يبدو مرهقاً بشكل خاص في هذين المثالين لأسباب مادية. وقد يحتاج المجلس إلى مراجعة هذا الإستنتاج في المرحلة ٢.

بإستنتاج ٧٦ جادل بعض المجابون بأن المقترحات في مسودة العرض ٥ كانت موجهة بشكل أنسبي للمؤسسات التي يتم اعتبارها شركات تأمين بشكل خاص. وقد اقترحوا أن على المجلس الإمتناع عن فرض هذه المقترحات على المؤسسات ذات المقدار القليل من المعاملات التي هي من النوع المتصور. وقد خلص المجلس إلى أن هذه التعليقات تتعلق بالمادية بشكل خاص. وقد تناول كل من معيار المحاسبة الدولي^١ "عرض فيبيلات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٨ موضوع المادية، وقد قرر المجلس عدم الحاجة إلى المزيد من الإرشاد أو إلى استثناء محدد في هذه الحالة.

الإعفاءات المؤقتة من بعض المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

بإستنتاج ٧٧ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تدرج المعايير التي ينبغي على المؤسسة استئصالها في تطوير سياسة محاسبية في حال عدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بشكل خاص على هذه الحالة. ومن دون التغييرات التي تم إدخالها على هذا المعيار فلن شركة التأمين التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ قد تحتاج لتقديم ما إذا كانت سياساتها المحاسبية لعقود التأمين تتسجم مع هذه المتطلبات. وفي غياب الدليل قد يكون هناك عدم تأكد بخصوص ما يمكن أن يكون مقبولا لأن تحديد ما يمكن أن يكون مقبولا قد يكون مكلفاً. وقد تقوم بعض شركات التأمين بإدخال تعديلات جوهرية في ٢٠٠٥ لتبنيها تغييرات جوهرية أخرى في المرحلة ٢.

بإستنتاج ٧٨ من أجل تجنب انقطاع العمل غير الضروري بالنسبة للمعدين والمستخدمين في المرحلة ١ مما لن يسهل الانتقال إلى المرحلة ٢ فقد قرر المجلس حصر حاجة شركات التأمين لتغيير سياساتها المحاسبية في عقود التأمين. وقد قام المجلس بذلك من خلال الإجراءات التالية:

- (أ) وضع استثناء مؤقت من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يحدد المعايير التي تستخدمها المؤسسة في وضع سياسة محاسبية إذا لم ينطبق معيار دولي لإعداد التقارير المالية على هذا البند. وينطبق الإعفاء على شركات التأمين لا على حاملي الوثائق.
- (ب) تحديد أثر هذا الإعفاء من التدرج من خلال خمسة متطلبات محددة (ذات علاقة بمخصصات الكوارث، كفاية الإنزلم، عكس الإعتراف، المعادلة، وانخفاض قيمة أصول إعادة التأمين، فنظر الفترات إستنتاج ٨٧-١١٤).
- (ج) السماح باستمرار بعض الممارسات الحالية مع منع إدخالها (الفترات إستنتاج ١٢٨-١٤٦).

إستنتاج ٧٩ اعترض بعض المجاوبين على الإعفاء من التدرج بالإستناد إلى أنها قد تسمح بتباين واسع وبحالات خروج عديدة من الإطار العام على نحو يمنع البيانات المالية لشركة التأمين من عرض بيانات يمكن فهمها وذات علاقة ويعتمد عليها ويمكن مقارنتها. ولم يمنح المجلس الإعفاء من التدرج في معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة بل اتخذ هذه الخطوة غير المألوفة لتقليل انقطاع العمل في عام ٢٠٠٥ بالنسبة للمستخدمين (مثل حالة عدم استمرار البيانات عن التوجهات) وبالنسبة للمعدنين (مثل التغييرات في الأنظمة).

إستنتاج ٨٠ تقترح مسودة العرض ٦ "التعقيب عن المصادر المعنوية وتقييمها" إعفاء مؤقتاً من الفقرتين ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ (أي مصادر الإرشاد) وليس من الفقرة ١٠ (أي العلامة والموثوقية). إن هذا الإعفاء المقترح لضيق مما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأن مسودة العرض ٦ تترك نطاقاً ضيقاً نسبياً من القضايا دون معالجة. وعلى العكس ولأن هذا المعيار ٤ يترك العديد من الجوانب الجوهرية المتعلقة بمحاسبة عقود التأمين إلى المرحلة ٢ فإن شرط تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين كان من الممكن أن يكون له آثار أكثر شمولية، وكلفت شركات التأمين مستحاج أن تتناول أمور مثل الإكتمال وتغليب المضمون على الشكل والحياة.

إستنتاج ٨١ لقد اقترح البعض أن على المجلس وبشكل محدد أن يطلب من شركات التأمين أن تتبع متطلبات المحاسبة المحلية (الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً) في محاسبة عقود التأمين خلال المرحلة ١ من أجل منع اختيار سياسات محاسبية لا تشكل قاعدة شاملة للمحاسبة من أجل الوصول إلى نتيجة محددة سابقاً " الإنتقائية ". علماً بأن تعريف الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً قد يؤدي إلى مشكلات إضافية إلى مشكلات أخرى ذات علاقة بالتعريف قد تنشأ بسبب عدم قيام بعض شركات التأمين بتطبيق الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً في دولهم. فعلى سبيل المثال تطبيق بعض شركات التأمين غير الأمريكية والمدرجة في الولايات المتحدة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموماً. ومن غير المألوف - وجداليا يتجاوز ذلك صلاحية المجلس - أن يقوم المجلس بفرض متطلبات وضعتها جهة أخرى.

إستنتاج ٨٢ قد ترغب شركات التأمين تحسين سياساتها المحاسبية لتعكس تطورات محاسبية أخرى لا نظير لها في الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً. قد ترغب شركة تأمين تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تعديل سياساتها المحاسبية لعقود التأمين من أجل تحقيق درجة أعلى من التناسق مع السياسات المحاسبية التي تطبقها على عقود تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالمثل قد ترغب شركة تأمين في تطوير محاسبتها للعمليات الضمنية والضمنيات من خلال تناول القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية حتى وإن لم يكن هناك تصنيفات مشابهة قد تم إدخالها على الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموماً.

إستنتاج ٨٣ وعليه قد قرر المجلس أن بإمكان شركات التأمين الإستمرار ببيع السياسات المحاسبية التي كانت تتبعها عندما طُبقت متطلبات المرحلة ١ للمرة الأولى مع بعض الإستثناءات المشار إليها آنفاً.

ويمكن لشركة التأمين أن تحسن هذه المياملات للتأمينية إذا تمت تلبية المتطلبات المحددة (انظر الفقرات ٢١-٣٠ من هذا المعيار).

إستنتاج ٨٤ إن المعايير المنصوص عليها في الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتضمن الملائمة والموثوقية. ومنع إعفاء من هذه المتطلبات وإن كان مؤقتاً أمر غير مألوف لهذا. وقد أورد المجلس أن يتخذ هذه الخطوة فقط كجزء من عملية انتقال سريعة ومرتبطة إلى المرحلة ٢. ولأن الإعفاء استثنائي فقد اقترحت مسودة العرض ٥ أنه لن ينطبق إلا على الفترات المحاسبية التي تبدأ قبل ١ يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٧. وقد سمي البعض هذا الحد الزمني مجازاً عبارة "فترة الغروب" (SUNSET CLAUSE).

إستنتاج ٨٥ وقد اعترض العديد من المحاسبين على "فترة الغروب" اعتماداً على التالي:
(أ) إذا كان الإعفاء ينتهي في العام ٢٠٠٧ قبل بدء تنفيذ المرحلة ٢ فسيكون هناك تشوش ملحوظ واختلال وتكاليف على واضعي المعايير والمستهلكين؛ وسيكون من غير المناسب معيشتهم إذا لم يكمل المجلس المرحلة ٢ في الوقت المناسب.
(ب) قد تهم "فترة الغروب" على أنها تضع ضغطاً على المجلس من أجل إنهاء المرحلة ٢ دون إجراء ما يكفي من التشاور والتحقيق والاختبار.

قبل المجلس صحة هذه الاعتراضات على "فترة الغروب" وقام بحذفها.

إستنتاج ٨٦ قام المجلس بالإبقاء على بعض المتطلبات الناجمة عن معيار المحاسبة الدولي ٨. وقد أقر المجلس بصعوبة إجراء تعديل تدريجي على ممارسات الإعراف والقياس في المرحلة ١ لأن العديد من جوانب محاسبة عقود التأمين هي ذات علاقة بجوانب لن تكتمل قبل المرحلة ٢. إلا أن تجنب هذه المتطلبات المحددة سينتقص من الملائمة والموثوقية بالنسبة للبيانات المالية لشركة التأمين إلى درجة غير مقبولة. كما أن هذه المتطلبات ليست ذات علاقة كبيرة بالجوانب الأخرى للإعتراف والقياس ولا يتوقع المجلس أن تعكس المرحلة ٢ هذه المتطلبات. وقد تمت مناقشة النقاط أدناه:

(أ) مخصصات الكوارث والتعويض الموزي (الفقرات إستنتاج ٨٧-٩٢)

(ب) كفاية الإلتزام (الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤)

(ج) عكس الإعراف (الفقرة إستنتاج ١٠٥)

(د) للمعالة (الفقرة إستنتاج ١٠٦)

(هـ) انخفاض قيمة أصول إعادة التأمين (الفقرات إستنتاج ١٠٧-١١٤)

مخصصات الكوارث والتعويض الموزي

إستنتاج ٨٧ تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى خسائر مرتبطة بالكوارث وتكون جسيمة إلا أنها غير متكررة وتنشأ عن النمار في المنشآت النووية أو الأقاليم الصناعية أو النمار الناتج عن الزلازل. وتتطلب بعض النظم القانونية أو تسمح بمخصصات الكوارث في العقود من هذا النوع. وعادة ما يتم إنشاء مخصصات الكوارث بشكل تدريجي على مدى عدة سنوات من الإيرادات المتحققة وغالباً ما يكون ذلك باتباع معادلة محددة حتى يتم الوصول إلى حد معين. وهذه المخصصات معدة لاستعمالها في حال حدوث خسارة مستقبلية ناتجة عن الكوارث والتي تتم تغطيتها بعقود حالية أو مستقبلية من هذا النوع. وتسمح بعض الدول أو تتطلب مخصصات التعويض الموزي لتغطية

التقلبات العشوائية لتغيرات المطالبات (مثل تأمين من العواصف الطبيعية وتأمين الإئتمان وتأمين الضمانات وتأمين الأمانة) باستخدام معادلة مبنية على التجربة خلال عدة سنوات.

إستنتاج ٨٨ يعتمد أولئك الذين يفضلون الإعراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموزعي كالتزامات على الأسس التالية:

(أ) أن هذه المخصصات تمثل أقساطاً مختلفة لو غير مكتسبة مخصصة لتحديد الحوادث غير المتوقعة الحدوث بالمعدل في أي مدة عقد مفرد إلا أنها متوقعة الحدوث خلال كامل دورة فترات العقد المتحددة. وعلى الرغم من أن العقود لا تغطي إلا مدة واحدة من حيث الشكل إلا أنها من ناحية المضمون تتجدد عادة وهو ما يقود إلى تجميع المخاطر على مدى الزمن لا خلال مدة مفردة. وفعلاً فإن بعض النظم القانونية تصعب من إمكانية قيام شركات التأمين بوقف تقديم التأمين ضد بعض أنواع المخاطر كالأعاصير.

(ب) في بعض النظم القانونية يكون مطلوباً من شركات التأمين فصل جزء من الأقساط (الأقساط الكوارث). ولا تكون أقساط الكوارث متوفرة للتوزيع على المساهمين (إستثناء في حالة التصفية). وإذا نقلت شركة التأمين العقد إلى شركة أخرى فطبيها أيضاً أن تنقل أقساط الكوارث.

(ج) في السنوات التي لا تقع فيها كوارث (أو عندما تكون المطالبات منخفضة بشكل غير طبيعي) فإن هذه المخصصات تعكس ربحية شركة التأمين على المدى البعيد بشكل صافٍ لكونها تتفق مع تكاليف شركة التأمين ومع الإيرادات على المدى الطويل، كما أنها تبين نموذجاً للأرباح يشابه ذلك المكتسب من خلال إعادة التأمين إلا أنه أقل من ناحية التكلفة والعبء الإداري.

(د) توسع هذه المخصصات حماية الملاءة من خلال تقييد المبالغ الموزعة على المساهمين ومن خلال تقييد قدرة المؤسسة الضعيفة على التوسع أو الدخول في أسواق جديدة.

(هـ) تشجع هذه المخصصات شركات التأمين على القول بمخاطر قد ترفضها في أوضاع مختلفة، وتعزز بعض الدول هذا التشجيع من خلال خصومات ضريبية.

إستنتاج ٨٩ للأسباب التالية يمنع هذا المعيار الإعراف كالتزام بمخصصات لمطالبات مستقبلية في العقود التي لا تكون موجودة في تاريخ التقارير المالية (مثل مخصصات الكوارث والتعويض الموزعي):

(أ) أن هذه المخصصات ليست التزامات كما هي معرفة في الإطار العام وذلك لأنه ليس على شركة التأمين للزامات الحالية بخصوص الضمان التي تحدث بعد نهاية مدة عقد التأمين الحالي. وكما ورد في الإطار العام فإن المفهوم المنطبق لا يسمح بالإعتراف بالبنود الواردة في الميزانية العمومية التي لا تلي تعريف الأصول أو الإلتزامات. إن الإعراف بالحدود المتغيرة كما لو أنها التزامات سيؤثر سلباً على الملائمة والموثوقية لبيانات شركة التأمين المالية.

(ب) حتى وإن كان قانون التأمين يتطلب من شركات التأمين أن تقوم بفصل أقساط الكوارث بحيث لا تكون متوفرة للتوزيع على المساهمين بأي حال من الأحوال، فإن المكاسب من هذه الأقساط المنفصلة ستكون متاحة للمساهمين، وبالتالي سيتم تصنيف هذه المبالغ المنفصلة بشكل مناسب كحق ملكية لا كالتزام.

(ج) إن الإعراف بهذه المخصصات يحد من قدرة المستخدمين على اختيار أثر الكوارث السابقة ولا يساهم بتخليها من ناحية تعرض شركة التأمين لكوارث مستقبلية. وبإخذ الإصحاح الثاني بعين الاعتبار فإن المستخدمين يفهمون أن بعض أنواع التأمين تعرض شركة التأمين إلى

خسائر غير متكررة لكنها جسيمة، كما أن التماثل مع عقود إعادة التأمين ليس ذي صلة إذ أن إعادة التأمين تغير فعلياً شكل مخاطر شركة التأمين.

(د) إن الهدف من البيانات العلمية ذات الغايات العامة ليس زيادة الملاءة وإنما تقديم معلومات مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين من أجل القرارات الاقتصادية. كما أن الاعتراف بالمخصصات بعد ذاته لا يزيد الملاءة، إلا أنه إذا كان الهدف من البيانات المالية زيادة الملاءة فسيُنتج عن ذلك أن على شركة التأمين أن تعترف بالمخصصات كاملة فوراً لا أن تجمعها على مدى فترة من الزمن. كما أن الكوروث (والتجارب غير المتوقعة) في فترة معينة تعتبر مشكلة عن تلك التي تحدث في فترات أخرى. وينبغي من شركة التأمين أن لا تقلل من الإنترلم عندما تحدث الكارثة (أو التجربة السيئة عادة). كما أنه وإذا كان الاختلاف على مدى الزمن أساساً صالحاً للمحاسبة فإن الخسائر التي تتوق المعدل في السنوات الأولى ينبغي أن يتم الاعتراف بها كالمسؤول، إلا أن المقترحات حول مخصصات الكوروث والتعويض الموازي لا تؤيد ذلك.

(هـ) إن الاعتراف بمخصصات الكوروث والتعويض الموازي ليست الطريقة الوحيدة للحد من التوزيع على المساهمين، بل إن التدابير الأخرى مثل مطلب هامش الملاءة ومتطلبات رأس المال المبني على المخاطرة قد تلعب دوراً مهماً. وهناك احتمال آخر هو أن تفصل شركة التأمين جزءاً من حقوق الملكية فيها للإحتفاظ بها من أجل تلبية خسائر محتملة في المستقبل.

(و) إن الهدف من البيانات العلمية ذات الغايات العامة ليس تشجيع أو تثبيط أنشطة أو معاملات معينة وإنما الإبلاغ عن معلومات محايدة بالنسبة للنشاطات والمعاملات، وبالتالي فإن متطلبات المحاسبة ينبغي أن لا تشجع شركة التأمين على قبول أو رفض أنواع معينة من المخاطرة.

(ز) إذا توقعت شركة التأمين أن تستمر في توفير غطاء للكوروث فيفترض أنها تعتقد أن الأعمال ستكون أفضل في المستقبل. وأن يكون صافياً من منظور عرض البيانات الاعتراف بالتزام من الحقوق المستقبلية التي يتوقع أن تكون مربحة.

(ح) لا يوجد طريقة موضوعية لقياس مخصصات الكوروث والتعويض الموازي ما لم يتم استعمال معادلة عشوائية.

إستنتاج ٩٠ لقد اقترح البعض أن من غير المناسب تخفيف مخصصات الكوروث والتعويض الموازي في المرحلة ١ كتعديل تدريجي للإتجاهات الحالية، إلا أن المجلس قد خلس إلى أنه قد يمنع هذه المخصصات دون إفساد المكونات الأخرى للتوجهات الحالية. ولا يوجد أساس مقبول للمجادلة بأن "مخصصات" الكوروث والتعويض الموازي هي التزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وليس هناك إمكانية من الناحية الواقعية أن يسمح المجلس بها في المرحلة ٢. وبالفعل وكما تم بيانه سابقاً فإن الفترات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ تتطلب من المؤسسة دراسة المعايير المتعددة لدى إعداد السياسة المحاسبية لبدء ما إذا لم يكن هذا المعيار ينطبق بشكل خاص على ذلك البدء، من وجهة نظر المجلس، إذا لم يوقف هذا المعيار المتطلب فمن الواضح أنه مسموع الاعتراف بهذه البنود كالتزام. وبالتالي فإن هذا المعيار يحتفظ بهذا المنع (انظر الفقرة ١٤ (أ)) من هذا المعيار).

استنتاج ٩١ قدم بعض المجاوبين حججا إضافية للسماح بالإعتراف بمخصصات الكوارث والتعويض الموزي كالقترام:

- (أ) تقيس بعض شركات التأمين عقود التأمين دون هلمش مخطر. وبدلا من ذلك تعترف بمخصصات للكوارث أو التعويض الموزي. وإذا تم تخفيض مخصصات الكوارث في المرحلة ١ فإن هذا التخفيض قد يتم الإبقاء عليه جزئيا في المرحلة ٢ إذا كان مطلوبا من شركات التأمين إضافة هومش المخطر.
- (ب) تعتبر بعض شركات التأمين هذه المخصصات على أنها جزئيا ذات علاقة بالعقد الحالية وجزئيا بالعقد المستقبلية. إن فصل هذه المكونات قد يكون صعبا وقد تتضمن تغييرات في الأنظمة لا يكون ثمة حاجة لها في المرحلة ٢.

استنتاج ٩٢ لم تدفع هذه الحجج للمجلس للأسباب التالية:

- (أ) إن عدم الإكمال الحالي في إجراءات الإعتراف بالإلتزام لا يبرر الإعتراف بمفردات أخرى لا تلي تعريف الإلتزام.
- (ب) إن الإضافات على هذه المخصصات عادة ما تتبنى على نسبة من عائد الأصول وإذا انتهت فترة المخطرة فإن القسط لا يكون ذي صلة بالإلتزامات التعاقدية الحالية. وإذا لم تكن مدة المخطرة قد انضمت بشكل كامل فإن الجزء ذو الصلة من القسط يكون متصلا بالإلتزام تعاقدية حالي، إلا أن معظم النماذج الحالية تغير كل الأصول ذات الصلة لتصبح أصولا غير مقبوضة، وبالتالي فإن الإعتراف بها كمخصص إضافي قد يؤدي إلى احتسابها مرتين (ما لم يكن معلوما أن العقد محدد بسعر قليل).

استنتاج ٩٣ وبالتالي فقد أبقى المجلس على الاقتراح في مسودة العرض ٥ لتخفيض هذه المخصصات. إلا أنه وعلى الرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يمنع الإعتراف بها كالقترام إلا أن أنه لا يمنع فصلها إلى مكون ملكية. إن التغييرات في مكون حق الملكية لا يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ بيانا عن التغيير في حقوق الملكية.

كفاية الإلتزام

استنتاج ٩٤ إن العديد من نماذج المحاسبة الحالية لديها اختبارات للتأكد من أن التزامات التأمين غير معروضة بأقل من حقيقتها وأن هذه المبالغ ذات العلاقة المعترف بها كإصول أو تكاليف الشراء الموجهة غير معروضة بأكثر من حقيقتها. ويعتمد الشكل الدقيق للاختبار على أسلوب القياس الأدنى ذو العلاقة إلا أنه لا توجد ضمانة بأن هذه الاختبارات في كل مكان، وأن موثوقية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن تتأثر إذا دعت شركة تأمين الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها أخضعت بالإعتراف بالخسائر المادية والمتوقعة بشكل معقول والفاشنة عن الإلتزامات التعاقدية الحالية. ولتجنب ذلك، يتطلب هذا المعيار اختبار ملائمة إلتزام* (انظر الفقرات ١٥-١٩).

استنتاج ٩٥ لم يكن المجلس يقصد أن يقدم عناصر تدريجية لنموذج قياس موزي بل أن يضع آلية تخفف من احتمال بقاء الخسائر المادية غير معترف بها خلال المرحلة ١. ومع أخذ ذلك بعين الإعتبار تحدد الفقرة (١٦) من هذا المعيار المتطلبات الدنيا التي ينبغي أن يليها الاختبار الحالي من شركة التأمين. وإذا لم يتم شركة التأمين بتطبيق الاختبار الذي يلي هذه المتطلبات فإن عليها أن تطبق الاختبار الذي يحدده المجلس. ولتحديد الاختبار بناءً على أساس موجود حاليا في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولتقليل الحجة إلى الإمتناع من المبادئ الحالية قرر المجلس أن يعتمد على معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

* تصف مسودة العرض هذا الاختبار "اختبار الاعتراف بالخسارة".

إستنتاج ٩٦ ينطبق لاختبار ملاءمة الإلتزام أيضا على تكلفة الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة التي تمثّل حقوقا تعاقدية تم الحصول عليها من خلال امتناع أعمال أو نقل محفظة، وبالنسبة، عندما راجع المجلس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" في عام ٢٠٠٤ استثنى تكاليف الشراء المؤجلة والأصول المالية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج ٩٧ وقد نظر المجلس فيما إذا كان من الواجب الإبقاء على نموذج تخفيض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتكاليف الشراء المؤجلة، وربما الإلتزامات التكمينية ذات العلاقة أيضا. إلا أن نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن أن ينطبق على تكاليف الشراء المؤجلة وحدها دون دراسة التفتّحات النقدية ذات العلاقة بالإلتزامات المعترف بها. وبالفعل تقوم بعض شركات التأمين برسلة تكاليف الشراء بشكل ضمنى من خلال خصومات في قياس الإلتزام. كما أنه سيكون من المربك وسيصعب تطبيق هذا النموذج على الإلتزامات دون أن تتم إعادة تشكيله. ومن وجهة نظر المجلس لعل من الأبسط استعمال نموذج مصمم للإلتزامات وتحديد نموذج معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ومن الناحية العملية فإن النموذج الذي تم إعادة تصميمه في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ قد يقود إلى نتائج صعبة جدا.

إستنتاج ٩٨ اقترح بعض المجاوبين أن على المجلس أن يحدد بأن التفتّحات النقدية التي تتم دراستها في اختبار ملاءمة الإلتزام ينبغي أن تتضمن أثر الخيارات الضمنية والضمائلات مثل معدلات دفعات التأمين السنوية المضمونة. وقد عبر هؤلاء عن مخاوفهم من أن العديد من الممارسات المحلية لم تتطلب من شركات التأمين أن تتعرف بهذه التفتّحات التي قد تكون كبيرة جدا.

إستنتاج ٩٩ وعلى الرغم من أن هدف المجلس لم يكن تطوير اختبار ملاءمة الإلتزام تفصيلي إلا أنه قد لاحظ أن حجم التفتّحات إلى الضمائلات والخيارات الضمنية وإخفاق العديد من الممارسات المحلية في هذا المجال أدت إلى ضرورة وضع متطلبات معينة حتى في المرحلة ١. وبالتالي قرر المجلس أن المتطلبات الدنيا لاختبار ملاءمة الإلتزام الحالية ينبغي أن تتضمن دراسة التفتّحات النقدية الناتجة عن الخيارات الضمنية والضمائلات، ولم يحدد المجلس الطريقة التي ينبغي أن تتم بها دراسة هذه التفتّحات النقدية إلا أنه حدد أن على شركة التأمين أن تأخذ هذه المسألة بعين الاعتبار عند إعداد الإصلاجات عن سجلاتها المحاسبية. وإذا كان اختبار ملاءمة الإلتزام الحالي لا يلبي المتطلبات الدنيا، تجري المقارنة مع التدابير التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويشير معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى المبلغ الذي ينبغي أن تكفه مؤسسة ما بشكل معقول من أجل تسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث، وبشكل ضمنى فإن هذا المبلغ يأخذ بعين الاعتبار الآثار المحتملة للخيارات الضمنية والضمائلات.

إستنتاج ١٠٠ لا تحدد مسودة العرض ٥ مستوى إجمالي لاختبار ملاءمة الإلتزام، وقد طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح ذلك. وتؤكد الفقرة ١٨ من هذا المعيار أن مجمل متطلبات اختبار ملاءمة الإلتزام الحالية واجبة التطبيق إذا كان الاختبار يلبي المتطلبات الدنيا المحددة في الفقرة ١٦ من هذا المعيار. وإذا لم يلبي الاختبار هذه المتطلبات الدنيا فلا يوجد مبرر جوهري لمعالجة الخسارة من أحد العقود مقابل مكسب غير معترف بها في عقد آخر. ومع ذلك خُصص المجلس إلى أن التقييم لكل عقد على حدة سيفرض تكاليف تتجاوز المنفعة المحتملة بالنسبة للمستخدم، ولذلك فإن الفقرة ١٨ تنص على أن تجري المقارنة على مستوى محفظة العقود التي تكون عرضة لمخاطر مشابهة إلى حد بعيد ولن تتم إدراجها معا كمحفظة. وقد يكون التعريف الأكثر دقة صعبا ولا حاجة له وذلك إذا أخذنا في الاعتبار هدف المجلس المقيد في التأكيد من الحد الأدنى من الاختيار خلال المرحلة ١.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أسس الاستنتاجات

إستنتاج ١٠١ لا يقع إعداد نظم محاسبية مفصل لحقوق التأمين ضمن نطاق المرحلة ١. وعليه لا يحدد هذا المعيار الأمور التالية:

- (أ) ما هو المقياس الذي يحدد متى تنتهي العقود الحالية وتبدأ العقود المستقبلية.
- (ب) ما إذا كانت التكتفلات النقدية ستخصص لتكمس القيمة الزمنية للنقد أو سيتم تكيفها للتكامل مع المخاطرة وعدم التأكد، وكيف سيتم ذلك.
- (ج) ما إذا كان اختبار ملاءة الإلتزام يأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيارات والضمائم الضمنية.
- (د) ما إذا كانت الخسائر الإضافية المعترف بها بسبب اختبار ملاءة الإلتزام قد تم الاعتراف بها من خلال تخفيض المبلغ المسجل لتكاليف الشراء المؤجلة أو من خلال زيادة المبالغ المسجلة للإلتزامات التأمين ذات العلاقة.

إستنتاج ١٠٢ طلب بعض المجابوين من المجلس أن يوضح عدم وجود حاجة إلى اختبار رسمي لملاءة الإلتزام في حال كانت المؤسسة قادرة أن تظهر أن طريقتها في قياس الإلتزامات التأمينية لا تؤدي إلى إظهارها بكل مما هي. وتطلب الفقرة ١٥ من هذا المعيار من شركات التأمين تقييم ما إذا كانت التزاماتها التأمينية المعترف بها كافية باستخدام التقديرات الحالية للتخلفات النقدية المستقبلية*. والنقطة الأساسية هنا أنه ينبغي دراسة التكتفلات النقدية المستقبلية بطريقة ما وليس مجرد افتراض أنها تدعم المبالغ المسجلة الحالية. ولم يحدد هذا المعيار الوسيلة المحددة لضمان ذلك ما دامت المتطلبات الدنيا في الفقرة ١٦ قد تمت تلبيةها.

إستنتاج ١٠٣ اعتبر بعض المجابوين اختبار ملاءة الإلتزام المقترح في مسودة العرض ٥ على أنه يتطلب قياس للقيمة العادلة بالحد الأدنى، ولم يكن ذلك مقصد المجلس. إن على شركة التأمين الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فقط في حال عدم تلبية المتطلبات الدنيا المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

إستنتاج ١٠٤ أشار بعض المجابوين إلى أن العديد من اختبارات ملاءة الإلتزام تتطلب قياسات لا تتضمن هامش المخاطرة، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يشترط هذا الهامش. ومن أجل الوصول إلى توافق اقترح هؤلاء المجابوين أن على اختبار ملاءة الإلتزام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن يستثني هذه الهوامش، ولم يبنى المجلس هذا الاقتراح. إن المغزى من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بالنسبة للمرحلة ١ هو الأخذ بلمس قياس الحالية متوفرة وليس إنشاء نموذج جديد.

إلغاء الإعراف

إستنتاج ١٠٥ لم يحدد المجلس الأسباب وراء ضرورة اختلاف متطلبات إلغاء الإعراف بالنسبة لالتزامات التأمين وأصول التأمين عن تلك المتعلقة بالالتزامات المالية والأصول المالية. وعليه فإن متطلبات إلغاء الإعراف بالنسبة لالتزامات التأمين هي ذاته بالنسبة للالتزامات المالية (انظر الفقرة ١٤ ج) من هذا المعيار). ومع ذلك ولأن إلغاء الإعراف بالأصول المالية موضوعا جديدا فإن هذا المعيار لا يتناول موضوع إلغاء الإعراف بأصول التأمين.

المعاملة

إستنتاج ١٠٦ إن شركة التأمين المباشرة (أي شركة التأمين التي تكون هي حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة التأمين) لا يكون لها حق في معاملة المبالغ المستحقة من معهد التأمين في مقابل المبالغ المستحقة لحامل الوثيقة ذي العلاقة. وتتمتع معايير المعاملة العائدة مثل هذه المعاملة عند عدم وجود مثل هذه الحقوق. وعندما لا تتم تلبية هذه المعايير فإن العرض الإجمالي يعطي صورة أكثر وضوحا لحقوق والتزامات شركة التأمين المباشرة والإيرادات والتنفقات ذات العلاقة. (انظر الفقرة ١٤ د) من هذا المعيار).

أصول إعادة التأمين

تخفيض قيمة أصول إعادة التأمين

بإستنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض ٥ على شركة التأمين المباشرة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *إنخفاض قيمة الأصول* على أصول إعادة التأمين الخاصة بها. وقد اعترض بعض المجازين على هذا الاقتراح للأسباب التالية:

- (أ) إن من شأن ذلك أن يجبر العديد من شركات التأمين المباشرة إلى تغيير نماذجها المحاسبية لتعود إعادة التأمين بطريقة لا تتناسب مع محاسبة التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة.
- (ب) سيتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من شركة التأمين المباشرة أن تتناول أموراً خارج نطاق المرحلة ١ بالنسبة للالتزامات التأمينية المباشرة ذات العلاقة كالمتكففات النقدية الواجب خصمها ومعدل الخصم وطريقة قياس المخاطرة. وقد اعتبر البعض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وسيلة غير مباشرة لفرض أمر مشابه لنموذج القيمة المعادلة. وسيكون هناك أيضاً تعديلات تتعلق بالأنظمة.
- (ج) إن أصول إعادة التأمين بشكل أساسي هي نوع من الأصول المالية وبالتالي يجب أن تخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالنسبة لاختبار تخفيض القيمة.

بإستنتاج ١٠٨ وقد خلاص المجلس إلى أن اختبار تخفيض القيمة بالنسبة للمرحلة ١ (أ) ينبغي أن يركز على مخاطرة الإلتئام الناشئة عن مخاطرة تعثر معيد التأمين وعن النزاعات حول التغطية و (ب) ينبغي أن لا يتناول الأمور التي تنشأ عن قياس التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة. وقد قرر المجلس بأن الطريقة الأنسب للوصول إلى ذلك هو نموذج الخسائر المتكبدة المبني على النموذج الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (انظر الفقرة ٢٠ من هذا المعيار).

الأرباح والخسائر من شراء إعادة التأمين

بإستنتاج ١٠٩ يعرف هذا المعيار عقد إعادة التأمين بأنه عقد تأمين يصدر عن شركة تأمين (معيد التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة التأمين المباشرة) عن الخسائر الناتجة عن عقد أو أكثر صادرة عن شركة التأمين المباشرة. ويتمثل أحد نتائج ذلك أن مستوى المخاطرة في التأمين المطلوب لتلبية تعريف عقد التأمين هو ذاته بالنسبة لعقد إعادة التأمين كما هو لعقد التأمين المباشر.

بإستنتاج ١١٠ إن المتطلبات الوطنية للمحاسبة عادة ما تعرف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر دقة من عقود التأمين المباشرة من أجل تجنب الإلتباس من خلال العقود التي تأخذ الشكل القانوني لعقد إعادة التأمين لكنها لا تنقل مخاطر تأمين هامة (تسمى أحياناً بإعادة التأمين المالي). ولحد مصادر هذه الإلتباس هو الإخفاق في خصم العديد من التزامات مطالبات التأمين (خلاف التأمين على الحياة). وبما أنشزت شركة التأمين إعادة التأمين فإن الأقساط المدفوعة لمعيد التأمين تمكس قيمة الحالية للإلتزام، وبالتالي تكون أقل من المبالغ المسجلة السابقة المتوقعة بالإلتزام. إن الإبلاغ عن أرباح من شراء إعادة التأمين ليس عرضاً صادقاً للبيانات إذا لم يتحقق لكسب اقتصادي في ذلك الوقت. وينشأ لكسب محاسبي بشكل كبير بسبب الإخفاق في استخدام الخصم على الإلتزام ذو العلاقة. وتنشأ مشاكل مشابهة إذا تم قياس الإلتزام التأميني ذو العلاقة بدرجة عالية من الحطة والحذر.

بإستنتاج ١١١ قرر المجلس عدم استعمال تعريف عقد إعادة التأمين لمعالجة هذه المشاكل حيث لم يجد المجلس سبباً وجيهاً لتعريف عقد إعادة التأمين بشكل أكثر أو أقل تحديداً من تعريف عقد التأمين المباشر. وبدلاً من ذلك تناولت مسودة العرض ٥ هذه المشاكل من خلال المقترحات التالية:

- (أ) منع عكس الإعتراف إذا لم ينقضي الإلتزام (الفقرات ١٤ج) وإستنتاج ١٥ من هذا المعيار)، ومنع المعالجة لأصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المباشرة ذات العلاقة (الفقرات ١٤د) وإستنتاج ١٠٦ من هذا المعيار).
- (ب) اشتراط التجزئة في بعض الحالات (الفقرات إستنتاج ١٠-١٢ من هذا المعيار، والمثال تنفيذ ٣ في إرشادات التنفيذ والفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).
- (ج) تحديد الإعتراف بالأرباح عندما يشترى شركة التأمين إعادة التأمين.

إستنتاج ١١٢ عارض المجابون على مسودة العرض ٥ بشكل عام المقترح للورد في الفقرة إستنتاج ١١١ج) على الأسس التالية :

- (أ) إن هذه التحديدات التدريجية على النماذج المحاسبية الحالية كانت خارج نطاق المرحلة ١ وستتطلب أنظمة جديدة قد تتقي الحاجة إليها في المرحلة ٢.
- (ب) ستكون المقترحات صعبة التطبيق على عقود إعادة التأمين الأكثر تعقيدا بما فيها عقود فائض الخسارة والعقود التي تعيد تأمين مستويات مختلفة من محفظة عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.
- (ج) ستخلق المقترحات حالات من عدم التوافق مع قياس عقود التأمين المباشرة ذات العلاقة.
- (د) إن الربح المصطنع المعزوف به في البدلية بالنسبة لبعض عقود إعادة التأمين يخفف من الخسارة المصطنعة التي تنشأ في وقت سابق من الحيلة الزائدة أو من الإمتناع عن الخصم. وإذا تم تخفيض صافي التعرض من خلال إعادة التأمين فلا يكون هناك سبب للإستمرار في المبالغة في إظهار الإلتزام الأصلي.
- (هـ) يجب الإعتراف بأي تجلج للربح من شراء إعادة التأمين كإلتزام وليس كتخفيض في المبالغ المسجلة لأصول إعادة التأمين. ويسمح ذلك بقياس أصول واللتزامات متصلة بنفس عقود التأمين ذات العلاقة على لس ثابتة ومتوافقة أيضا مع أسس محاسبية أخرى مثل الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما.
- (و) يجب استهداف أية قيود في المرحلة ١ بشكل دقيق في معاملات إعادة للتأمين المالية (للمعاملات التي لا تأتي تعريف عقد التأمين أو التي تشمل على مكونات مالية هامة) أو العقود التي تمنع تغطية رجعية (التي تغطي حوادث حدثت سابقا).
- (ز) إن اختبار ملاءة الإلتزام ومقترحات التجزئة كانت لتقدم احتياطيا كافييا ضد الإعتراف بالأرباح الفائضة.

إستنتاج ١١٣ درس المجلس مسألة حصر المتطلبات المقترحة في الحالات التي يطلب فيها احتمال حدوث تشوهات هامة في الأرباح المبلغ عنها مثل العقود الرجعية. إن التوصل إلى مثل هذا التمييز سيكون صعبا ويحتاج إلى وقت طويل، ولا توجد ضمانات لنجاحه. وقد تدارس المجلس أيضا الانطلاق من متطلبات الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما إلا أنه قرر عدم تضمين متطلبات تفصيلية من هذا النوع كحل مؤقت وذو فاعلية جزئية. وقد كانت المقترحات في مسودة العرض ٥ محاولة لتطوير حل مؤقت أكثر بساطة. وقد بينت الردود أن الخيار المقترح يتضمن العديد من النواصص التي تحول دون تحقيقه لأهدافه.

بستنتاج ١١٤ قرر المجلس حذف المقترح الورود في مسودة العرض ٥ واستبداله بمتطلبات إفصاح محددة بالنسبة للأرباح والخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين (انظر الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار).

الممارسات الحالية الأخرى

بستنتاج ١١٥ لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

- (أ) تكاليف الشراء (الفرقات لبستنتاج ١١٦-١١٩)؛
- (ب) الاسترداد وحالة الحق (الفرقتين لبستنتاج ١٢٠-١٢١)؛ و
- (ج) قروض الوثيقة (الفترة لبستنتاج ١٢٢).

تكاليف الشراء

بستنتاج ١١٦ تكاليف الشراء هي التكاليف التي تتكبدها شركة التأمين من أجل بيع أو توقيع أو إنشاء عقد تأمين جديد. لا يتطلب هذا المعيار ولا يمنع تأجيل تكاليف الشراء ولا يصف تكاليف الشراء القابلة للتأجيل أو مدة أو طريقة إطفائها، أو ما إذا كان على شركة التأمين أن تعرض تكاليف الشراء المؤجلة كإصول أو كخصيصة في التزامات التأمين. تعتبر معاملة تكاليف الشراء المؤجلة هي جزءاً جوهرياً من النماذج الحالية ولا يمكن تعديلها بسهولة دون مراجعة متعمقة لهذه النماذج في المرحلة ٢.

بستنتاج ١١٧ قد تختلف معاملة تكاليف الشراء لعقود التأمين في المرحلة ١ عن معاملة تكاليف المعاملات التي تترتب على عقود الاستثمار (أي الالتزامات المالية). ويطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عرض تكاليف معاملات محددة بإظهارها كخصم عند تحديد المبالغ المبنية المسجلة للإلتزامات المالية. ولم يرغب المجلس بوضع استثناءات لتعريفات تكاليف المعاملة التي تنطبق عليها هذه المعالجة. قد يتم تعريف هذه التكاليف بشكل أوسع أو أضيق من تكاليف الشراء المطلوب أو المسموح لشركة التأمين أن تؤجلها باستخدام سياساتها المحاسبية الحالية.

بستنتاج ١١٨ تتكبد بعض المؤسسات تكاليف هامة في الشروع في عقود الإصدار طويلة الأجل. وقد جادل بعض المجاوبين بأن أغلب هذه التكاليف-إن لم تكن جميعها- تتعلق بالحق في تحميل أتعاب إدارة الاستثمار المستغالية بدلاً من الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما يتم قبض أول قسط. وقد طلبوا من المجلس توضيح ما إذا كانت كلفة إنشاء هذه الحقوق يمكن الإعراف بها كأصل منفصل بدلاً من خصم عند تحديد المبالغ المسجلة الأولية للإلتزام المالي. وقد بينوا أن من شأن هذه المعالجة أن:

- (أ) تبسط تطبيق أسلوب لفائدة الفعالة عل الإلتزام المالي المسجل حسب التكلفة المغطاة.
- (ب) تمنع منذ البداية الإعراف بالخسارة المفضلة للإلتزام المالي الذي يتضمن ميزة الطلب والتي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة. ويقرر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن القيمة العادلة لهذا الإلتزام لا تقل عن المبلغ واجب الأداء عند الطلب (مخصوصاً-إذا تطبق ذلك- من أول تاريخ يمكن أن يتم طلب الدفع فيه).

بستنتاج ١١٩ وفي الإجابة على هذه التعليقات قرر المجلس أن التكاليف الزائدة التي يمكن أن تصزى مباشرة لجهود الحصول على عقد إدارة استثمار ينبغي أن يتم الإعراف بها كأصول إذا كانت تلي معايير محددة. وينبغي تعريف التكاليف الزائدة بنفس الطريقة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وقد أوضح المجلس هذه النقاط من خلال إضافة الإرشاد إلى ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

الإسترداد وحالة الحق

بإستنتاج ١٢٠ تسمح بعض عقود التأمين لشركة التأمين ببيع المنتجات (عادة ما تكون تالفة) التي يتم الحصول عليها لدى تسوية المطالبات (أي الإسترداد: استرداد جزء من المبلغ المدفوع للمطالبة من بيع البند التالفة). وقد يكون لشركة التأمين الحق بأن تلاحق أطرافاً ثالثة لدفع بعض أو كل التكاليف (أي حوالة الحق). وسيدرس المجلس الإسترداد وحوالة الحق في المرحلة ٢.

بإستنتاج ١٢١ لم يحل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٧ فيما يتعلق بالموضوعين التاليين:

(أ) لم تؤخذ المكاسب من التصرف المحتمل بالأصول بعين الاعتبار عند قياس المخصصات حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبط بشكل وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. وبدلاً من ذلك تعترف المؤسسة بالمكاسب المتوقعة من التصرف بالأصول في الوقت المحدد في هذا المعيار الذي يتناول الأصول المعنية (الفقرات ١٥ و ٥٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧).

(ب) تتناول الفقرات ٥٢-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإستعاضات عن بعض أو كل النفقات المطلوبة من أجل تسوية المخصص.

إن المجلس يعمل لتحديد الأوجه المختلفة للمعيار ٣٧.

قروض الوثيقة

بإستنتاج ١٢٢ تسمح بعض عقود التأمين لحامل الوثيقة بالحصول على قرض من شركة التأمين. وقد اقترحت مسودة بيان المبادئ أن على شركة التأمين أن تتعامل مع هذه القروض كقصة مسبقة للإلتزامات التأمينية بدلاً من إنشاء أصل مالي منفصل. ولأن المجلس لا يعتبر أن هذا الموضوع ذو أولوية فإن نتائجه المرحلة ١.

التغيير في السياسات المحاسبية

الملائمة والموثوقية

بإستنتاج ١٢٣ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ التغيير في السياسات المحاسبية التي لا يتطلبها هذا المعيار ما لم يؤد التغيير إلى تزويد مطومات أكثر صلة وموثوقية. وعلى الرغم من أن المجلس يرغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في المرحلة ١ فقد ارتأى عدم الحاجة لإغناء شركات التأمين من متطلب تبرير التغييرات في السياسات المحاسبية. وبالتالي فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح لشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين فقط إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة ولكن ليس أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة. ويقاس ذلك بناءً على المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨^{*}. وخلال وضع توصيات المجلس بالنسبة للمرحلة ٢ (انظر الفقرات ٦-٨) ستمنح شركات التأمين ميالاً إضافياً للحكم ما إذا كان التغيير في السياسات المحاسبية سيجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وموثوقية.

* بخلاف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن الفقرة ٢٢ من هذا المعيار تسمح بتغيرات في السياسة المحاسبية التي تجعل البيانات المالية أكثر موثوقية وليس أقل ملائمة، وهو ما يسمح بالتصحيح الذي يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية حتى وإن لم تكن تتمتع بالموثوقية الكاملة. في معيار المحاسبة الدولي ٨ وفي الإطار العام الإضماية ليست مكافئة لقبالية التحقق إلا أنها تتضمن خصائص كالحجائية وتكاملية والمضمون على الشكل.

إستنتاج ١٢٤ يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية محددة تؤيد الفقرة ٢٢:

- (أ) تسمح الفقرة ٢٤ لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية لبعض الإلتزامات التأمينية التي تقرر، دون تلبية المتطلبات العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨، بأن السياسة المحاسبية يجب أن تنطبق على كافة البنود المشابهة (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).
- (ب) تسمح الفقرة ٢٥ باستمرار الممارسات التالية إلا أنها تمنع المباشرة بها:
 - (١) قياس التزامات التأمين على أسس غير مخصصة (الفقرتان ١٢٦ و ١٢٧).
 - (٢) قياس الحقوق التأمينية لأتعاب إدارة الإستثمارات المستقلة بمبلغ يتجاوز القيمة العادلة كما يفهم ضمناً من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتم تحميلها من قبل العاملين الآخرين في السوق بالنسبة لخدمات مشابهة (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).
 - (٣) استعمال سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين الخاصة بالشركات التابعة (الفقرتان إستنتاج ١٣١ و ١٣٢).
- (ج) تمنع الفقرة ٢٦ اللجوء إلى المزيد من الحيلة إذا كانت شركة التأمين تقيس التزاماتها التأمينية حالياً بما يكفي من الحيلة (فقرة إستنتاج ١٣٣).
- (د) تنشئ الفقرات ٢٧-٢٩ فتراضاً قابلاً للنقض ضد إدخال هوامش استثمار مستقلة عند قياس عقود التأمين (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).
- (هـ) تتناول الفقرة ٣٠ موضوع "محاسبة الظل" (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).
- (و) تسمح الفقرة ٤٥ لشركة التأمين بإعادة تحديد الأصول المالية كما هي "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" وذلك عند تغيير سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية (الفقرات إستنتاج ١٤٥-١٤٦).

إستنتاج ١٢٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تسمح المرحلة ١ بتغيير السياسات المحاسبية من أجل منع غراب قابلية المقارنة (خاصة ضمن الدولة الواحدة) وأن يترك الأمر لاختيار الإدارة لإجراء تغييرات عشوائية. إلا أن المجلس قرر السماح بالتغييرات في السياسات المحاسبية لعقود التأمين إذا كانت تجعل البيانات المالية أكثر ملائمة وليس أقل موثوقة، أو أكثر موثوقة وليس أقل ملائمة.

الخصم

إستنتاج ١٢٦ حسب الممارسة الحالية لا يتم خصم معظم مطلوبات التأمين العام. ومن وجهة نظر المجلس فإن خصم الإلتزامات التأمينية يؤدي إلى بيانات مالية أكثر صلة وموثوقة. إلا أنه ولأن المجلس لن يتناول معدلات الخصم وأسس تعديلات المخاطر حتى المرحلة ٢ فقد خلص المجلس إلى أنه لا يستطيع طلب الخصم في المرحلة ١. ومع ذلك فإن هذا المعيار يمنع التغيير في السياسة المحاسبية التي تتضمن الخصم وليس في سياسة لا تتضمن الخصم (فقرة ٢٥(أ)).

إستنتاج ١٢٧ اعترض بعض المجاوبين على مسودة العرض ٥ على الخصم بالنسبة للعقود حيث يتوقع نشوء كافة التفتقات النقدية تقريباً خلال سنة واحدة على أسس مالية وفائدة التكلفة. وقد قرر المجلس عدم إيجاد إعفاء محدد لهذه الإلتزامات لأن معايير المالية العادية في معيار المحاسبة الدولي ٨ تنطبق على ذلك.

أتعاب إدارة الإستثمار

إستنتاج ١٢٨ يحق لشركة التأمين بموجب بعض عقود التأمين أن تتقاضى أتعاب إدارة استثمار دورية. وقد اقترح البعض أن على شركة التأمين -عند تحديد القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التعاقدية- خصم التكاليف النقدية المستقبلية المقدرة بنسبة خصم تعكس المخاطرة التي ترافق التكاليف النقدية. وتستعمل بعض شركات التأمين هذا الأسلوب في تحديد القيم الضمنية.

إستنتاج ١٢٩ ومع ذلك من وجهة نظر المجلس فإن هذا الأسلوب قد يؤدي إلى نتائج لا تتفق مع قياس القيمة العادلة. وإذا كانت أتعاب شركة التأمين عن إدارة الأصول التعاقدية تتفق مع الأتعاب التي تتقاضاها شركات التأمين الأخرى ومديري الأصول لخدمات إدارة أصول شبيهة فإن القيمة العادلة لحق شركة التأمين التعاقدية بالنسبة لهذه الأتعاب ستكون مساوية تقريبا لتلك التي تنكدها شركة التأمين والجهات التي تدير الأصول من أجل الحصول على حقوق تعاقدية مشابهة^{٢٥}. وبالتالي فإن الفقرة (٢٥ب)) من هذا المعيار تؤكد أنه لا يجوز لشركة التأمين أن تقوم بإدخال سياسة محاسبية تقيس هذه الحقوق التعاقدية بقيمة تزيد على القيمة العادلة كما نكل عليها الأتعاب الذي يتقاضاها الآخرون عن خدمات مشابهة، إلا أنه وإذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتضمن هذه المقاييس فيجوز أن تستمر باتباعها في المرحلة ١.

إستنتاج ١٣٠ يتضمن جدول أعمال المجلس مشروعا حول الإعراف بالإيرادات.

سياسات محاسبية موحدة بخصوص توحيد الحسابات

إستنتاج ١٣١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* من المؤسسات استعمال سياسات محاسبية موحدة إلا أنه وبموجب المتطلبات المحلية الحالية فإن بعض شركات التأمين توحّد حسابات مؤسساتها التابعة دون التأكيد من قياس الالتزامات التأمينية باستعمال الممارسات الوطنية المتعارف عليها عموما بالنسبة للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل باقي المجموعة.

إستنتاج ١٣٢ يخفض استعمال سياسات محاسبية غير موحدة من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلا أن منع ذلك سيجبر بعض شركات التأمين على تغيير سياساتها المحاسبية للالتزامات التأمين بالنسبة لبعض الشركات التابعة في المرحلة ١. ومن شأن هذا أن يتطلب تغييرا في الأنظمة قد تتفق الحاجة إليها في المرحلة ٢. وبالتالي فقد قرر المجلس أن شركة التأمين التي تتبع حاليا سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين يمكنها الإستمرار بذلك في المرحلة ١. إلا أنه وإذا كانت شركة التأمين تستعمل حاليا سياسات محاسبية موحدة لعقود التأمين فليس بإمكانها التحول إلى استعمال سياسات محاسبية غير موحدة (الفقرة ٢٥ج) من هذا المعيار).

الحيطة الزائدة

إستنتاج ١٣٣ تقيس بعض شركات التأمين التزاماتها التأمينية بناءً على ما يقصد منه أن يكون أساس حيطة عالية يفتر إلى الحيادية التي يتطلبها الإطار العام. إلا أن المرحلة ١ لا تحدد القدر المناسب من الحيطة، وعليه ليس بإمكانها أن تستبعد الحيطة الزائدة. وبالنسبة لا يحاول هذا المعيار منع القوائم الحالية للالتزامات التأمينية التي تفتر إلى الحيادية بسبب الحيطة الزائدة، إلا أنه يمنع استخدام الحيطة

^{٢٥} يتسجم هذا النقاش مع حقوق والالتزامات الختمة في معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

الزائدة إذا كانت شركة التأمين تقيم التزاماتها التأمينية بما يكفي من الحيلة (انظر الفقرة ٢٦ من هذا المعيار). يتناول اختبار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ المشكلة الجدية للإلتزامات التأمينية المخففة.

هوامش الاستثمار المستقبلية

استنتاج ١٣٤ من وجهة نظر المجلس أن التكتلات النقدية المتبقية من أصل ما لمبت ذات صلة بقياس الإلتزام (ما لم تؤثر هذه التكتلات النقدية على: (أ) التكتلات النقدية الناشئة عن الإلتزام لو (ب) خصائص الإلتزام المتعلقة بالإلتزام). يتعارض العديد من ممارسات القياس الحالية بالنسبة للإلتزامات التأمينية مع هذا المبدأ لكونها تستعمل معدل خصم يعتمد على العائد المقرر من الأصول التي تعتبر داعمة للإلتزامات التأمينية، إلا أن المجلس خلص إلى أنه لا يستطيع أن يستبعد هذه الممارسات حتى تقدم المرحلة ٢ إرشادا حول معدل الخصم وأسس تحديات المخاطرة.

استنتاج ١٣٥ نصت مسودة العرض ٥ على أن تغيير السياسة المحاسبية يجعل البيانات المالية أقل ملائمة وموثوقة إذا استحدثت ممارسة تقضي بتضمين هوامش الاستثمار المستقبلية. وقد اعترض بعض المراجعين استنادا إلى الأسس التالية على هذا الإقتراح الذي من شأنه أن يحظر تقديم أي قياسات تعكس هوامش الاستثمار:

(أ) أن المقترح يستيق الحكم على مسألة تخص المرحلة ٢. ويعتقد معظم الإكتواريين وشركات التأمين أن قياس القيمة المعادلة (الذي تتم معاييرته بالنظر إلى معاملات تتضمن عقود تأمين) يجب أن يتضمن بعض الاعتبار لأداء الأصول ذلك أن تسعير المنتجات وإعادة التأمين ومعاملات السوق قد لوحظ أنها تعكس هذه الميزة.

(ب) أن معدل الموق الحالي يؤدي إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقة من معدل الخصم القديم الذي تشترطه جهة تنظيمية حتى وإن كان معدل الموق الحالي يعكس عوائد الأصول المتوقعة.

(ج) تعتبر معدلات الخصم المبينة على الأصول ميزة في معظم الأنظمة الوطنية بما فيها بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم التقديرات الحالية للتكتلات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم الحالية (على الرغم من أنها مبينة على الأصول). يفترض أن الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ كان سيمنع شركة التأمين من استبدال سياساتها المحاسبية لعقود التأمين بـأسس محاسبية أكثر شمولية بالنسبة لعقود التأمين الأمر الذي يعد في مجمله أفضل من حيث الملائمة والموثوقية رغم وجود مسوئ استخدام معدل خصم مبني على الأصول.

(د) لأن الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما تعتمد معدل خصم مبني على الأصول بالنسبة لبعض التزامات التأمين كان هذا الحظر سيمنع شركات التأمين من اعتماد تطبيق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما على التزاماتها التأمينية في المرحلة ١، وهو ما كان سيشكل وضعاً غير منصف لأن بعض شركات التأمين التي سبق وأن تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبق الممارسات الأمريكية المتعارف عليها عموما على عقود التأمين الخاصة بها وبإمكانها الإستمرار بذلك في المرحلة ١.

استنتاج ١٣٦ في ضوء هذه التعليقات استبدل المجلس الحظر المقترح في مسودة العرض ٥ بالفرض قابل للنقض يمكن التغلب عليه إذا كانت المكونات الأخرى للتخفيف في السياسات المحاسبية تريد من موثوقة وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين بشكل كاف ليرجع على مسوئ استحدثت الممارسة موضوع البحث (انظر الفقرة ٢٨ من هذا المعيار كمثال).

بإنتاج ١٣٧ يحدد هذا المعيار ممارستين تتضمنان هوامش استثمار مستقبلية عند قياس الالتزامات التأمينية: (أ) استعمال معدل خصم يعكس العائد المقرر على أصول شركة التأمين^٥، (ب) توقع العائد على هذه الأصول بنسبة عائد مقدرة وخصم هذه العائدات المقدرة بمعدل مختلف وتضمين النتيجة في قياس الالتزام. وقد اقترح البعض أنه يجب استبعاد (ب) من المرحلة ١ لكونهم يعتبرونها أقل قبولاً من (أ)، إلا أن المجلس قد لاحظ أنه على الرغم من أن (ب) تبدو غير صحيحة بشكل أكثر وضوحاً إلا أن لهيتين الممارستين نفس الأثر وهما متكلفتان من الناحية المنطقية.

هوامش الاستثمار المستقبلية والقيمة الضمنية

بإنتاج ١٣٨ بالإضافة إلى دراسة معدلات خصم المبنية على الأصول بشكل علم قد درس المجلس أيضاً تقنية قياس محددة تعكس - على الأقل في الممارسة الحالية- بشكل تقليدي هوامش الاستثمار المستقبلية وبشكل خاص القيمة الضمنية. والقيمة الضمنية هي أسلوب غير مباشر لقياس الالتزام للتأمين. تقيس الأساليب غير المباشرة الالتزام عن طريق خصم كافة التكاليف النقدية الناشئة عن مجموعة عقود التأمين والأصول التي تدعم هذه المجموعة للوصول إلى قياس صاف للعقود والأصول التي تدعمها. ثم يتم طرح قياس الأصول للوصول إلى قياس مجموعة العقود^٦. وعلى العكس فإن الأساليب المباشرة تقيس الالتزام عن طريق خصم التكاليف النقدية المستقبلية من مجموعة العقود فقط. وإذا تم اعتماد ذات الافتراضات في كلا الحالتين فإن الأسلوب المباشر وغير المباشر يمكن أن يؤديان إلى نفس النتائج^٧.

بإنتاج ١٣٩ تصحح شركات تأمين الحياة في عدد متزايد من الدول عن معلومات القيمة الضمنية. ويفصح معظمها عن هذه المعلومات خارج البيانات المالية أو كمعلومات تكميلية (غير ملزمة في المادة) إلا أن القليل من هذه الشركات من يستعملها كمقياس في ميزانياتها العمومية.

بإنتاج ١٤٠ لقد شعر بعض المجوبون بأن أسلوب القيمة العادلة هو أكثر ملائمة وموثوقية بشكل كبير من معظم أساليب المحاسبة الحالية، وأنه ينبغي أن يسمح لشركة التأمين باعتماده. وقد أشاروا إلى أن القيم الضمنية عادة ما تتأثر اعتباراً مهماً في تحديد أسعار لشراء بالنسبة لشركات التأمين وبالنسبة لوحدة عقود التأمين، كما أن القيمة الضمنية والأساليب غير المباشرة المشابهة كثيراً ما تستخدم في محاسبة التزامات التأمين الناشئة من عمليات الشراء هذه.

^٥ تحاول بعض الأساليب إيجاد مضطمة أصول (مضطمة مكررة) تكون خصائصها تكرر مطابق لخصائص الالتزام. وإذا كان من الممكن إيجاد مثل هذه المضطمة فقد يكون من المناسب استعمال العائد المتوقع من تكرر المضطمة كمعدل الخصم للالتزام مع ما يلزم من تعديل مقابل الاختلافات في الخصائص، إلا أن اتجاهات تغيير المضطمة ينبغي عدم اعتبارها كلها تستخدم معدل خصم مبني على الأصول لأنها تحاول قياس خصائص الالتزام وهي ليست مبنية على خصائص الأصول الحالية المحفوظ بها والتي قد تطبق أو لا تطبق على خصائص الالتزام.

^٦ إذا تم الاعتراف بالقيم الضمنية في الميزانية العمومية يتم عرضها كبدين: التزام تلويهي وأصل غير مادي منفصل، وهذا يشبه العرض الموسع الذي يسمح به هذا المعيار في حال اندماج الأصول أو نقل المضطمة.

^٧ لو ك. جبرارد، القيمة السوقية للالتزامات التأمينية، مطبوعة طرق التقييم الاكتوارية وتسعير الفصولات، المجلة الاكتوارية لأمريكا الشمالية، المجلد ٤، رقم ١.

إستنتاج ١٤١ للأسباب التالية اقترح البعض أن على المرحلة ١ أن تمنع قياسات القيمة العادلة في الميزانية العمومية:

(أ) أن أساليب القيمة الضمنية غالباً غير منظمة في الوقت الحالي، وهناك تبين في تطبيقاتها.

فقط سبيل المثال يرى البعض أن الأساليب المستخدمة لتعكس المخاطرة في قيمة عادلة أولية تتباين ولا تتفق بشكل كامل مع أسعار سوق رأس المال.

(ب) أن أساليب القيمة الضمنية اليوم تتطوي في العادة على ممارستين اعتبرت مسودة العرض ٥ لستدائهما أمراً غير مقبول:

(١) يركز هولمز الإستثمار المستقبلية في قياس أصل "القيمة الضمنية" المرتبط بالتزامات قائمين (انظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

(٢) قياس الحقوق التعاقدية لأعمال إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار يتجاوز قيمتها العادلة المستنتجة من المقارنة مع الأتعاب الحالية التي يتقاضاها عملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (انظر فقرات الإستنتاج ١٢٨-١٣٠).

(ج) في الممارسة الحالية يتم تحديد القيمة الضمنية بشكل عام على أساس أفضل تقدير واحد لا يعكس المدى الكامل للنتائج المحتملة. وهو ما لا يتناول بشكل كاف الضمانات الضمنية والخيارات مثل ضمانات معدل الفائدة الضمنية. وحتى وقت قريب كانت القسيم الضمنية تتجاهل هذه الفينود إذ لم تكن ذات قيمة. وفي الواقع في بعض الحالات تم تجاهلها حتى لو كانت ذات قيمة بسبب الإقراضات حول أداء الإستثمار المستقبلي. ويتم توجيه المزيد من الإهتمام حالياً لهذه الخيارات والضمانات، وقد تبدأ أساليب القيمة الضمنية بتناولها بشكل أكثر صرامة إلا أن هذا الحدث لم يكتمل بعد.

إستنتاج ١٤٢ ومع ذلك وللأسباب التالية يسمح هذا المعيار باستمرار استعمال قياسات القيمة الضمنية:

(أ) إن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب التأثير على الممارسة الحالية لعقود التأمين ما لم يؤدي التغيير إلى تحسين جوهري، وإلى توجه يتفق مع التوجه المحتمل للمرحلة ٢. ومنع الإستعمال المستمر للقيمة العادلة قد لا يلبي هذا المعيار.

(ب) إن أساليب القيمة الضمنية مبنية على تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية وليس تراكماً للمعاملات السابقة. وقد تتطلب إجابيات ذلك في بعض الحالات على ساليب تضمنين هولمز الإستثمار المستقبلية، وبالتالي فإن منع لأساليب القيمة الضمنية قد لا يؤدي إلى بيانات مالية أكثر ملائمة وموثوقة في كل حالة.

(ج) بالنظر إلى أن المجلس لم يمنع معدلات الخصم المبنية على الأصول بالنسبة لقياس التزامات قائمين الأخرى في المرحلة ١ فليس هناك سبب يبرر منع قياسات القيمة الضمنية التي تتضمنين هولمز الإستثمار المستقبلية في المرحلة ١.

(د) على الرغم من أن قياسات القيمة الضمنية تتضمنين اليوم هولمز الإستثمار المستقبلية إلا أن بعض الممارسين قد اقترحوا تحسين أساليب القيمة الضمنية من خلال تعديل أصول التكاليف النقدية للمخاطر بشكل كامل لجعلها متفقة مع أسعار السوق.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أساس الإستنتاجات

إستنتاج ١٤٣ نستخلص من إستنتاجات المجلس حول الملائمة والموثوقية (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وألعاب إدارة الإستثمار (الفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠) وهولميش الإستثمار المستقبلية (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٣٧) أن لشركة التأمين استحداث قياسات القيمة الضمنية في الميزانية العمومية فقط في حالة ثبوتية الشروط التالية:

- (أ) أن تؤدي السيلسة المحاسبية الجديدة إلى بيانات أكثر ملائمة وموثوقية (الفقرة ٢٢ من هذا المعيار). وهذا ليس قرارا تلقائيا بل يعتمد على مقارنة القيمة المحاسبية الحالية في شركة التأمين مع الطريقة التي نعتزم استخدامها لتطبيق القيمة الضمنية.
- (ب) زيادة الموثوقية والملائمة تكون كافية للتعويض على الفرضية القابلة للنقض ضد تضمين هولميش الإستثمار المستقبلية (الفقرة ٢٩ من هذا المعيار)
- (ج) تتضمن القيمة الضمنية الحقوق التعاقدية لألعاب إدارة الإستثمار المستقبلية بمقدار لا يتجاوز قيمتها العادلة كما يتبين من مقارنة الأكمال الحالية التي يتقاضاها عملون آخرون في السوق عن خدمات مشابهة (الفقرة ٢٥ ب من هذا المعيار والفقرات إستنتاج ١٢٨-١٣٠).

إستنتاج ١٤٤ يستعمل معدل الخصم في بعض الأساليب القياس لتحديد القيمة الحالية لهولميش الربح المستقبلية التي تمرى عندئذ إلى فترات مختلفة باستعمال معادلة معينة. أما في الأساليب الأخرى (مثل معظم تطبيقات القيمة الضمنية) فإن معدل الخصم يحدد قياس الإلتزام مباشرة. وقد خلص المجلس إلى أن من المستبعد جدا أن تتمكن شركة التأمين من التطلب على الإفتراض القابل للنقض في الحالة الأخيرة (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار).

إعادة تحديد الأصول المالية

إستنتاج ١٤٥ عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية للإلتزامات التأمينية من المسموح ولكن غير مطلوب-أن يتم تصنيف بعض أو كل الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة، وهو ما يسمح لشركة التأمين بتجنب التباينات المصطنعة عند تحسين سياساتها المحاسبية لالتزامات التأمين. وقد قرر المجلس أيضا:

- (أ) عدم تقييد إعادة تحديد الأصول التي تدعم عقود التأمين التي تم تغيير السياسات المحاسبية بشأنها. ولم يشأ المجلس أن يوجد قيودا غير ضرورية على شركات التأمين التي ترغب في الانتقال إلى أسس قياس أكثر توفيقا وتعكس القيم العادلة.
- (ب) عدم استحداث خيار إعادة تصنيف الأصول المالية باعتبارها "متوفرة برسم البيع". إن من شأن إعادة التصنيف هذه أن تتسبب في تغييرات في المبالغ المسجلة والتي سيتم الإعراف بها بشكل مباشر في حقوق ملكية الأصول، إما في الربح أو الخسارة بالنسبة لالتزامات التأمين. بإمكان شركة التأمين أن تتجنب مثل هذا التباين من خلال تصنيف الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب الربح أو الخسارة.

إستنتاج ١٤٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بإعادة تحديد الأصول في ظروف محددة عندما تتبنى مؤسسة ما معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المعدل. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية *التطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*، يتضمن أحكاما مشابهة تتعلق بالتطبيق للمرة الأولى.

شراء عقود التأمين في اندماج الأعمال ونقل المحافظ

بإستنتاج ١٤٧ عندما تشتري مؤسسة ما مؤسسة أخرى في عملية اندماج أعمال فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ اندماج الأعمال يتطلب من الشركة المشتري أن تقيس بالقيمة العادلة الأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المشتراة. وتوجد متطلبات مشابهة في العديد من الأطر الوطنية والمحاسبة إلا أنه من ناحية تطبيقية عادة ما تستخدم شركات التأمين عرضاً موسعاً بتفاصيل القيمة العادلة لعقود التأمين التي تم الحصول عليها إلى عنصرين:

(أ) الإلتزام يتم قياسه بموجب سجلات شركة التأمين المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين التي تصدرها؛ و

(ب) أصل غير ملموس يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة لحقوق التأمين التعاقدية التي تم الحصول عليها والإلتزامات التأمين التي تم تحملها و (٢) المبلغ المحدد في (أ). وغالباً ما تصف شركات التأمين على الحياة هذا الأصل غير الملموس بأسماء عديدة مثل القيمة الحالية للعمل الفاد (PVIF) أو القيمة الحالية للربح المستقبلي (PVFP أو PVP) أو قيمة العمل المشتري (VOBA). وتطبق مبادئ مشابهة على التأمين غير التأمين على الحياة مثل إذا لم يتم خصم الإلتزامات المطالبات.

بإستنتاج ١٤٨ قرر المجلس للأسباب التالية السماح بهذه الممارسات الحالية خلال المرحلة ١ (الفقرة ٣١ من هذا المعيار):

(أ) أن أحد أهداف المرحلة ١ هو تجنب استيق الحكم على معظم قضايا المرحلة ٢ وتجنب طلب تغيير الأنظمة للمرحلة ١ والتي قد تحتاج إلى مراجعة في المرحلة ٢. وفي الوقت ذاته يوفر الإفصاح عن طبيعة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة أو أي تغيير فيها إلى الشفافية لمستخدميها.

(ب) لا يقدم هذا المعيار إرشاداً حول طريقة تحديد القيمة العادلة للإلتزامات التأمين لأن ذلك قد يكون سابقاً لأوانه في المرحلة ١ إلا أن القيم العادلة المحددة في المرحلة ١ قد يلزم تغييرها في المرحلة ٢.

(ج) قد يكون من الصعب إدراج قياس للقيمة العادلة في تاريخ اندماج الأعمال ضمن المحاسبة اللاحقة لمعد تأمين دون الحاجة إلى تغيير الأنظمة التي ستصبح غير صالحة للإستعمال في المرحلة ٢.

بإستنتاج ١٤٩ إن الأصل غير الملموس الموصوف أعلاه عادة ما يتم إطفائه على مدى السدة المقدرة للعقد. وتستعمل بعض شركات التأمين طريقة الفائدة في الإطفاء والتي تبدو مناسبة للأصول التي تتألف جوهرياً من القيمة الحالية لمجموعة من التوقعات النقدية التعاقدية. إلا أنه ليس مؤكداً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة كان سيسمح باستعمالها. وبالتالي فقد قرر المجلس أن هذا الأصل ينبغي أن يبقى خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن يقيسه اللاحق يجب أن يكون متفقاً مع قياس الإلتزامات التأمين ذات العلاقة (الفقرة ٣١ ب من هذا المعيار). ولأن هذا الأصل قد تتم تخطيطه باختيار ملاءة الإلتزام في الفقرات ١٥-١٩ فقد استثناء المجلس من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الأصول.

بإستنتاج ١٥٠ لا يزال معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على قوائم وعلاقات العملاء التي تعكس توقعات العقود التي لا تشكل جزءاً من حقوق والإلتزامات التأمين التعاقدية الموجودة في تاريخ اندماج الأعمال. ويتناول المثال التوضيحي المنشور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ علاقات العملاء التي يتم الحصول عليها مع محافظة عقود تأمين على السيارات لسنة واحدة.

إستنتاج ١٥١ تتضمن قياسات الأصول غير الملموسة المنصوص عليها في فقرة الإستنتاج ١٧٤ (ب) أحيانا هوامش الإستثمار المستقبلية. وتخضع هذه الهوامش لذات المتطلبات التي تخضع لها هوامش الإستثمار المستقبلية عند قياس التزامات التأمين ذات العلاقة (انظر الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).

إستنتاج ١٥٢ في بعض الحالات تشمل السياسات المحاسبية لشركات التأمين بموجب الممارسات المتعارف عليها السابقة (تلك المستخدمة قبل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) قياس الأصل غير الملموس الموصوف في فقرة الإستنتاج ١٤٧ (ب) على أساس مأخوذ من المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات الأخرى. وفي مثل هذه الحالات إذا قلعت مؤسسة بتغيير قياس أصولها و التزاماتها من خلال اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى فإن محاسبة الظل قد تكون مناسبة لها (انظر الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤ للإطلاع على نقل محاسبة الظل).

إستنتاج ١٥٣ طلب بعض المجابرين اعتماد إعفاء من قياس القيمة العادلة للالتزامات التأمين التي تتولاها مؤسسة ما نتيجة اندماج الأعمال. وقد أوضحوا بأن هناك الكثير من عدم التاكيد يشوب الكيفية التي يجب تحديد وتعريف القيمة العادلة بواسطتها. ومع ذلك يبدو أن شركات التأمين كانت قلقة على التكيف مع المتطلبات الحالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية. ومن هنا لم يجد المجلس سببا مقنعا لإعفاء جديد.

ميزات المشاركة الاختيارية

إستنتاج ١٥٤ تتضمن بعض عقود التأمين ميزة مشاركة اختيارية بالإضافة إلى العنصر المضمون. ولشركة التأمين حرية تغيير مبلغ و/أو توقيت التوزيعات على حاملي الوثائق على الرغم من أن حرية الاختيار هذه قد تخضع لبعض المحددات التعاقدية (بما فيها القيود القانونية والتنظيمية ذات العلاقة) والقيود التنافسية. ويتم التوزيعات عادة على حاملي الوثائق الذين تكون عقودهم نافذة فسي تاريخ التوزيع. بهذا وفي العديد من الحالات يعني التغيير في توقيت التوزيعات أن جيلا جديدا من حاملي الوثائق مستفيد منها.

إستنتاج ١٥٥ على الرغم من أن شركة التأمين تملك حرية الاختيار التعاقدية بخصوص التوزيعات، إلا أنه من المحتمل في العادة أن يتلقى حملة الوثائق الحاليون أو المستقبليون جزءا من الفائض المتراكم المتوفر (في تاريخ التقرير المالي) للتوزيع على حملة العقود التي تتضمن ميزة مشاركة اختيارية (أي لفائض القابل للتوزيع). إن المسألة المحاسبية الرئيسية هي ما إذا كان هذا الجزء من الفائض القابل للتوزيع هو التزام أو مكون حق ملكية. وسيمالج المجلس هذا السؤال في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٥٦ إن المزايا من هذا النوع لا توجد فقط في عقود التأمين بل أيضا في بعض عقود الإستثمار (الالتزامات المالية). وقد يؤدي طلب معاملة محاسبية معينة في المرحلة ١ بالنسبة لعقود الإستثمار التي تتضمن هذه المزايا إلى احتمال أن يقرر المجلس معاملة مختلفة في المرحلة ٢. كما أن حملة عقود التأمين وعقود الإستثمار في بعض الحالات يملكون حق تعاقدية بالمشاركة في الدفعات الاختيارية من نفس وعاء الأصول. وإذا طلب المجلس معاملة محددة لمزايا المشاركة الاختيارية في عقود الإستثمار في المرحلة ١ فإن هذا قد ينطوي على حكم مسبق على معالجة هذه المزايا في عقود التأمين المرتبطة بنفس وعاء الأصول.

إستنتاج ١٥٧ لهذه الأسباب قرر المجلس عدم التعرض لمعظم جوانب المعاملة المحاسبية لهذه المزايا في المرحلة ١ سواء لعقود التأمين أو لعقود الإستثمار، إلا أن الفقرات ٣٤ و ٣٥ من هذا المعيار تؤكد

أن من غير المقبول تحديد ميزة المشاركة الإختيارية كثفة متوسطة ليست التزاما ولا حق ملكية، ذلك أن هذا قد لا يتفق مع الإطار العام. وإذا كان بند الميزانية لا يلبي التعريف الإسطار العام للإلتزامات والأصول ومعايير الإعراف بها فإن هذا البند يعتبر مشمولا في حقوق الملكية.

بستنتاج ١٥٨ يضاف إلى ذلك أن مسودة العرض ٥ اقترحت مطالبا على مصدر عقد الإستثمار الذي يتضمن هذه الميزة بالإعتراف بالإلتزام المقرر بمبلغ لا يقل عن المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون للعقد. ولأنه ليس مطلوبا من شركة التامين تحديد قياس العنصر المضمون كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان مجموع الإلتزام المعترف به أعلى بشكل واضح. وقد أشارت مسودة العرض ٥ إلى توقعات المجلس بأن شركت التامين إن تحتاج إلى أنظمة جديدة شاملة للإمتثال لهذه المتطلبات.

بستنتاج ١٥٩ اعترض بعض المجاوبين على أن تحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون قد يكون تقريبا دون أثر (وفي هذه الحالة يكون المطلوب غير ضروري) أو يحتاج إلى أنظمة شاملة جديدة (مما يتسبب في تكاليف تتجاوز المنفعة المتوقعة للمتعاملين). وقد بنى المجلس في سبيل استكمال هذا المعيار أسلوبا أكثر مرونة يقصر الحاجة للأنظمة من أجل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون وحده، بينما لا يزال يتطلب بعض الصرامة لتجنب إظهار الإلتزامات المالية بأقل مما هي عليه. وتحديدًا تسمح الفقرة ٣٥ بافتهاج لأسلوبين لميزة المشاركة الإختيارية في الإلتزام المالية:

(أ) يجوز أن تصنف شركة التامين كامل ميزة المشاركة التقديرية كإلتزام ولكنها لا تحتاج لفصلها عن العنصر المضمون (وبالتالي لا تحتاج لتحديد نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون). إن شركة التامين التي تختار هذا الأسلوب مطالبة بإجراء اختبار ملاء الإلتزام المنصوص عليه في الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار على العقد.

(ب) يجوز أن تصنف شركة التامين بعض أو كل المزايا كمكون منفصل عن حق الملكية وفي هذه الحالة فإن المسؤولية المعترف بها يجب أن لا تقل عن نتيجة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمون. ليس على شركة التامين تحديد هذا القياس إذا كان مجموع المسؤولية المعترف بها أعلى بشكل واضح.

بستنتاج ١٦٠ قد يكون هناك اختلافات في التوقيت بين الأرباح المترتبة بموجب هذا المعيار والفاصل المقابل للتوزيع (أي المبلغ المتراكم المؤهل من الناحية التعاقدية كفاصل قابل للتوزيع على حائزي ميزة المشاركة الإختيارية). وعلى سبيل المثال قد لا يشمل الفاصل المقابل للتوزيع أرباح الإستثمار غير المحققة والمعترف بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتكون اختلافات التوقيت الحاصلة مماثلة في بعض جوانبها للإختلاف الزمنية بين المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات وألسها الضريبية. لا يتناول هذا المعيار تصنيف هذه الإختلافات في التوقيت حيث أن المجلس وحتى المرحلة ٢ لم يحدد ما إذا كان الفاصل المقابل للتوزيع هو كامل حق الملكية أو الإلتزام أو جزءا من حق الملكية والإلتزام.

بستنتاج ١٦١ إن العامل الذي يجعل من الصعب تحديد المحاسبة المناسبة لهذه المزايا هو حرية الإختيار المقيدة، وبعبارة أخرى الجمع بين حرية الإختيار والقيود على ذلك الإختيار. وإذا افتقرت مزايا المشاركة للإختيارية تصبح المذكورة مشككت ضمنية وتدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

بستنتاج ١٦٢ لا يشمل تعريف ميزة المشاركة الإختيارية الإختيار التعاقدي غير المقيد لوضع "نسبة لتأمينية" تستخدم قيد فوائد أو عوائد أخرى لحملة لوثائق (كما نراه في العقود التي توصف في بعض الدول

بمقود 'حياة شاملة')، ويرى البعض هذه المزايا مشابهة لمزايا المشاركة الإختيارية لأن النسبة الإئتمانية مقيدة بقوى السوق وموارد التأمين. وسيقوم المجلس بمراجعة معالجة هذه المزايا في المرحلة ٢.

استنتاج ١٦٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس توضيح معاملة الأصول التي يتم قبضها عن الأدوات المالية التي تتضمن ميزة مشاركة إختيارية. ونظرا لا تعتبر أصول العنصر المضمون من الإيرادات، إلا أن معاملة القسط لمزايا المشاركة الإختيارية قد تعتمد على أمور أن يتم خصمها حتى المرحلة ٢. كما أن طلب تصميم الأصول قد يتضمن تغييرات في الأنظمة قد تنتفي الحاجة إليها في المرحلة ٢. ولتجنب الإنقطاع غير الضروري في المرحلة ١ قرر المجلس أن بإمكان المؤسسات الإستمرار في عرض الأصول كإيرادات إلى جانب مصروف يمثل التغيير في الإنترالم.

استنتاج ١٦٤ وبديها إذا كان جزء من ميزة للمشاركة الإختيارية أو كانت بأكملها مصنفة كعنصر حقوق ملكية فإن الجزء ذو العلاقة من القسط يجب أن لا يظهر في الربح أو الخسارة. ومع ذلك، خلص المجلس إلى أن الطلب بأن يتم فصل كل قسط ولرد محتاج إلى تغييرات في الأنظمة تخرج عن نطاق المرحلة ١. ولذلك قرر المجلس أن بإمكان شركة التأمين الاعتراف بأكمل القسط كإيراد دون فصل الجزء ذو العلاقة بمكون حق الملكية، إلا أن المجلس أكد على ضرورة عرض ذلك الجزء من الربح أو الخسارة الذي يعزى إلى مكون حق الملكية كتوزيع للربح أو الخسارة (بشكل يشبه عرض مصالح الأقلية)، وليس كمصروف أو دخل.

استنتاج ١٦٥ لقد اقترح البعض أنه يجب استثناء عقود التأمين التي تتضمن ميزة مشاركة إختيارية من الإفصاح بالقيمة العادلة المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، ولبرزوا المشكلات النظرية والعملية في تحديد القيمة العادلة لأدوات من هذا النوع. إلا أنه وبدلا من إنشاء استثناء جديد من الإفصاح المطلوب للقيمة العادلة لأصناف المجلس فترة جديدة (١٩١) إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وقد وسع ذلك المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تحكم أدوات حق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يمكن الإعتماد عليه.

أمور ذات علاقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأصول المخصصة لدعم عقود التأمين

استنتاج ١٦٦ لا يتناول هذا المعيار الأصول المالية أو غير المالية التي تحتفظ بها شركات التأمين لدعم عقود التأمين. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أربع فئات من الأصول المالية مع ثلاثة طرق مختلفة للمعالجة المحاسبية. وعند وضع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن الهيئة المسبقة للمجلس (لجنة معايير المحاسبة الدولية) قد قررت بأن لدى معظم الدول نموذج معالجة مختلط يقيس بعض الأصول المالية بتكلفة الاستهلاك وبعضها الآخر بالقيمة العادلة. وقد قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية الإبقاء على الأساليب المختلفة ولكن مع تنظيمها وتشكيلها على النحو التالي:

(أ) الأصول المالية المصنفة 'بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة' (إما فيها كافة الأصول المالية المخصصة للتجارة) تقاس بالقيمة العادلة مع الاعتراف بكافة التغييرات في قيمتها العادلة في الربح أو الخسارة. وعلاوة على ذلك تعتبر كافة المشتقات بأنها محتفظ بها برسم التداول وبالتالي يتم قياسها بالقيمة العادلة لأن ذلك هو الأسلوب الوحيد الذي يقدم ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية.

(ب) إن الأصول المتوفرة برسم البيع (أي تلك التي لا تقع ضمن نطاق أي فئة أخرى) يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيير في قيمتها العادلة في حقوق الملكية إلى أن يتم عكس الاعتراف بالأصل أو أن يتم خفض قيمته. ويعتبر القياس بالقيمة العادلة مناسباً لأن الأصول المتوفرة برسم البيع قد تتابع استجابة -على سبيل المثال- للتغيرات في سعر السوق أو نقص السيولة.

(ج) يجوز قياس الأصول ذات الإستحقاق المحدد بالتكلفة المطفأة إذا كانت المؤسسة تسوي الاحتفاظ بها حتى الإستحقاق ولطهرت لها تلك القدرة على ذلك. وتقوم هذه المعاملة على أساس وجهة نظر البعض القائلة بأن التغيير في أسعار السوق ليس ذي علاقة إذا كان الأصل محتفظ به حتى الإستحقاق لكون هذه التغيرات مستعكس قبل الإستحقاق (ما لم يتم تخفيض قيمة الأصل).

(د) تنقل القروض والنعم بالتكلفة المطفأة. وقد افتتحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن هناك صعوبات في تقدير القيمة العادلة لهذه القروض، وأن هناك حاجة للمزيد من التقدم في تقنيات التقييم قبل اشتراط القيمة العادلة.

بستنتاج ١٦٧ وقد عبر البعض عن خشيتهم من أن التباينات المحاسبية قد تنشأ في المرحلة ١ إذا كانت الأصول المالية (خصوصاً الاستثمارات التي تترتب عليها الفائدة) المخصصة لدعم عقود التأمين يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما يتم قياسها بالالتزامات التأمينية على أساس مختلف. وإذا صنفت شركة التأمين أصولها على أنها "برسم البيع" فإن الاختلاف في أساس القياس لن يؤثر على الربح أو الخسارة إلا أنه قد يؤدي إلى بعض التقلب في حقوق الملكية. ولم يعتبر البعض أن التقلب هو عرض صالِق للتغيير في الوضع المالي لشركة التأمين. وعند إعداد مودة العرض ٥ وبعد مناقشة العديد من الإهتراحات لخفض هذا التقلب، قرر المجلس ما يلي:

(أ) عدم تخفيف المعايير في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتصنيف الأصول المالية على أنها "محتفظ بها حتى الإستحقاق". إن من شأن تخفيف هذه المعايير أن ينسف التأكيد الأساسي بأن لدى المؤسسة نية والقدرة على الاحتفاظ بالأصول حتى الإستحقاق. وقد لاحظ المجلس بأن شركة التأمين قد تكون قادرة على تصنيف بعض أصولها المالية ذات الإستحقاق المحدد على أنها محتفظ بها حتى الإستحقاق إذا كانت لا تعزّم بيعها قبل الإستحقاق، وبالإضافة إلى تلبية الشروط المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خُصص المجلس إلى أن الزيادة غير المتوقعة في تقضاء الإستحقاقات أو في المطالبات أن تضطرها لبيع تلك الأصول (باستثناء "حالات الكوارث" التي تتناولها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في الفقرة تطبيق ٢١).

(ب) عدم إنشاء فئة جديدة للأصول المسجلة بالتكلفة المطفأة: الأصول المخصصة لدعم التزامات التأمين. فقد يؤدي إنشاء هذه الفئة إلى الحاجة إلى التمييز العشوائي وإجراءات عزو مقعدة قد لا تجعل من البيانات المالية لشركة التأمين أكثر ملائمة وموثوقة. وقد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة مكلفة. وقد طلع المجلس على سابقة وجدت في الوياين لهذه الفئة إلا أنه لم يقتنع بأن الإجراءات التي تم تبنيها هناك تستطيع التظلب على هذه الصعوبات. وعلاوة على ذلك إذا كانت شركة التأمين قد تباع الأصول استجابة -على سبيل المثال- إلى التغيرات في سعر السوق أو نقص السيولة، فإن القياس الوحيد المناسب هو القيمة العادلة.

* ناقش المجلس هذا الموضوع في اجتماعه في نوفمبر (تشرين الثاني) ٢٠٠٢. وكان أحد الموانع الرئيسية التي أثارها المشاركون من قطاع التأمين في جاستين استغرقت كل منهما نصف يوم أثناء نقاشات الطاولة المستديرة حول الأدوات المالية في مارس (آذار) ٢٠٠٣. وقبل استكمال مودة العرض ٥ ناقش المجلس الموضوع مرة ثانية في أكتوبر (تشرين الأول) ٢٠٠٣.

(ج) عدم إنشاء فئة جديدة للإلتزامات "المؤفدة برسم التسوية"، مماثلة للأصول المؤفدة برسم البيع، يتم قياسها بقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية. إن إنشاء هذه الفئة سيجعل من الضروري إيجاد أساس للتمييز بين هذه الفئة والفئة الحالية للإلتزامات المالية غير التجارية أو السماح بحرية اختيار المعالجات المحاسبية. ولم يحدد المجلس أساساً لهذا التمييز ولا لتقرير أي من هاتين الفئتين قد تتطلب من شركة التأمين تطوير أنظمة جديدة دون التأكد من أن هذه الأنظمة ستكون مطلوبة في المرحلة ٢.

إستنتاج ١٦٨ عند إعداد مسودة العرض ٥ خُصص المجلس إلى أن الأسباب المبينة أعلاه تتطلب على ثلث أي تبائن محاسبي في حقوق الملكية الواردة في تقارير شركة التأمين المالية، وعليه قرر المجلس عدم إعفاء شركة التأمين من هذه المتطلبات الحالية حتى وإن كان الإعفاء مؤقتاً.

إستنتاج ١٦٩ قد تكون شركات التأمين حساسة بشكل خاص تجاه حقوق الملكية الواردة في البيانات المالية ذات الغايات العامة في بعض الدول حيث تستخدم هذه المبالغ في تقييم الإمتثال للمتطلبات التنظيمية لرأس المال. إلا أنه وعلى الرغم من أن مشرفي التأمين من أهم مستخدمي البيانات المالية ذات الغايات العامة فإن هذه البيانات المالية ليست مخصصة لغاية محددة من غايات مراقبي التأمين دون غيرهم من المستعملين. كما أن لدى المراقبين عادة صلاحية الحصول على المعلومات الإضافية التي تلي حاجات محددة. ومن وجهة نظر المجلس فإن إنشاء إعفاءات جديدة من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ في هذا المجال لن تكون الطريقة الأفضل لتلبية الحاجات الإعتيادية للمستعملين (بما فيهم مشرفي التأمين) لبيانات شركة التأمين المالية ذات الغايات العامة.

إستنتاج ١٧٠ جادل البعض بأن البنوك تتمتع "بميزة" لا تتوفر لشركة التأمين. فيموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمكن للبنك أن يقيس أصوله واللتزاماته المركزية في قيوده البنكية (القروض والذمم والإلتزامات المالية غير التجارية) بالتكلفة المطفأة بينما لا يتوفر هذا الخيار لشركات التأمين بالنسبة للعديد من الأصول المخصصة لدعم أنشطتها التأمينية المركزية. إلا أنه وكما توضح الفقرة إستنتاج ١٦٦ (د) سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقياس بالتكلفة المطفأة للقروض والذمم حيث كان لديها مخاوف بشأن الصعوبات في تحديد قيمتها العادلة. ولا ينطبق هذا العامل على العديد من الأصول التي تحتفظ بها شركة التأمين لدعم الإلتزامات التأمينية.

إستنتاج ١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على اختبار طرق لتقليل التباين المحاسبي المبين سابقاً. وقد ناقش المجلس هذا الموضوع مطولاً في الإجتماعات الثلاثة التي ناقش خلالها الإجابات الواردة على مسودة العرض ٥ قبل استكمال هذا المعيار. كما ناقش المجلس ذلك مع المجلس الإستشاري للمعيار. وقد أثير الموضوع أيضاً في إجتماع للجنة الإستشارية للتأمين التابعة للمجلس في سبتمبر (أيلول) ٢٠٠٣ حيث حضر ستة من أعضاء المجلس إلى جانب طاقم المشروع. وقد جرت مناقشات منفصلة بين أعضاء المجلس والطاقم والأطراف المعنية بما فيهم مستعملين وشركات تأمين وإكتواريين ومدققين حسابات ومنظمين.

إستنتاج ١٧٢ من المهم التمييز بين نوعين من أنواع التباين المحاسبي:

(أ) ينشأ التباين المحاسبي إذا كانت التخييرات في الظروف الاقتصادية تؤثر على الأصول والإلتزامات إلى نفس المدى، ولكن المبالغ المسجلة لهذه الأصول والإلتزامات لا تستجيب بنفس القدر لهذه التغيرات الاقتصادية. وبالتحديد يحدث التباين المحاسبي إذا استعملت المؤسسة أسس قياس مختلفة للإلتزامات والأصول.

(ب) ينشأ التباين الاقتصادي إذا كانت قيم، أو التفتتات النقدية من، الأصول والالتزامات تستجيب بشكل مختلف مع التغيير في الظروف الاقتصادية. ومن الجدير بالذكر أن التباين الاقتصادي لا يزول بالضرورة ببرنامج إدارة التزامات وأصول يتضمن الإستثمار في الأصول من أجل الوصول إلى أفضل مبادلة لعقد المخاطر بالنسبة لمجموعة الأصول والالتزامات.

إستنتاج ١٧٢ مثالاً فإن نموذج القياس الذي يعرض كل حالات التباين الاقتصادي القائمة ولا يبلغ عن أي حالات تباين محاسبي. وقد درس المجلس عدداً من البدائل مع ملاحظة أن لجميع البدائل إيجابيات وسلبيات. وكان من الممكن لبعض البدائل أن تحل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوسيع استعمال قياسات التكلفة أو التكلفة المطفأة إلا أن المجلس قد أوضح التالي:

(أ) إن القيمة العادلة تمثل قياساً أكثر دقة من التكلفة المطفأة للأصول المالية التي قد ترغب مؤسسة ما ببيعها استجابةاً للتغيير في السوق والظروف الأخرى.

(ب) في رده على مسودة العرض ٥ ناشدت جمعية إدارة الإستثمارات والأبحاث المجلس بقوة بأن لا يوسع استعمال التكلفة المطفأة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويذكر أن الجمعية هي مؤسسة مهنية غير ربحية تضم أكثر من ٦٧٢٠٠ محلل مالي ومدير محفظة وغيرهم من المختصين في الإستثمار من ١١٦ دولة.

(ج) إن النموذج المحاسبي الذي يقيس كل من الأصول والالتزامات بمبالغ مبنية على معدلات الفائدة الحالية سيقدم معلومات عن مدى التباين الاقتصادي. أما النموذج الذي يقيس هذين البندين بالقيمة التاريخية أو تجاهل القيمة الزمنية للنقد عند قياس بعض التزامات التأمين إن يقدم مثل هذه المعلومات. ويلاحظ المحللون الماليون في الغالب أن المعلومات المتطرفة بالتباين الاقتصادي ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.

(د) أشار البعض إلى أن شركات التأمين التي ترغب في إتباع إستراتيجية تتضمن الاحتفاظ باستثمارات ذات استحقاق محدد حتى الإستحقاق مع بعض المرونة في بيع الإستثمارات إذا كانت مطالبات التأمين أو إقضاء الإستحقاقات عالية بشكل غير معتاد. وقد أوصى بتخفيف القيود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بحيث تتمكن شركات التأمين التي تعتمد هذه الإستراتيجية من استعمال فئة المحتفظ بها حتى الإستحقاق بشكل أكثر سهولة. إلا أنه وخلال المناقشات مع مختلف أعضاء المجلس وطاقم المشروع أشارت شركات التأمين بشكل عام أنها ترغب أيضاً في الاحتفاظ بالمرونة لإتمام مبيعات في ضوء الظروف الاقتصادية والسكائية المتغيرة بحيث تتمكن من البحث عن أفضل المبادلات بين المخاطرة والعائد. وكان هذا هدف تجاري مفهوم ومقبول إلا أنه من الصعب الإدعاء بأن التكلفة قد تكون أكثر ملائمة من القيمة العادلة في مثل هذه الحالات. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب الإصحاح عن القيمة العادلة للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة فإن الإصحاح لا يصبح القياس غير المناسب.

(هـ) وأوضح البعض أنهم يرغبون بالاحتفاظ بالمرونة لبيع سندات للشركات قبل حصول انخفاض كبير، واعتبروا أن الإرشاد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد قدرتهم على ذلك. وعلاوة عليه ولأن مطلب "الإصحاح" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع استعمال فئة محتفظ بها حتى الإستحقاق بعد معظم المبيعات من هذه الفئة فإن شركات التأمين مرغبة على استعمال هذا التصنيف لسندات الشركات. وتقدم إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أمثلة على حالات تكون فيها مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق لا "تصد" كلفة الإستثمارات المشابهة الأخرى. وعلى سبيل المثال فإن للفترة تطبيق (أ) من معيار

المحاسبة الدولي ٣٩ تشير إلى واقعة بيع بعد نكسة كبيرة في الملاءة الائتمانية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس بأن البعض على ما يبدو قد قرأ ذلك الإرشاد وفهم بأنه يقتصر على التغييرات في التصنيف الائتماني من قبل وكالة تصنيف ائتماني خارجية رغم أن الإرشاد يشير أيضا إلى تصنيف داخلي يأتي معايير معينة.

(و) إن السلفة الإيجابية المذكورة في الفقرة ١٦٧ (ب) تخلق شيئا من الضبط من خلال وضع القيود على استعمال التكلفة المطلقة ولكن بسبب الأنظمة أو لأسباب أخرى لم تتبنى جميع شركات التأمين في اليابان هذا الأسلوب. كما أن هذا الأسلوب يسمح باعتماد أسلوب التكلفة إذا كانت المدد الزمنية (أي متوسط الاستحقاقات) للالتزامات التأمين تطابق تلك المتعلقة بالأصول ذات العلاقة ضمن حزمة محددة من ٨٠-١٢٥%. وإذا نشأ أي تباين اقتصادي ضمن هذه الحزمة فإن هذا الأسلوب لا يعترف به. يضاف إلى ذلك أن المكاسب والخسائر من بيع الأصول المحتفظ بها بالتكلفة المطلقة يتم عموما الاعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة (باستثناء أن بعض المكاسب يتم تأجيلها وإطفائها إذا لم تتوافق المبيعات مع إستراتيجية مطابقة المدة).

(ز) قابل بعض أعضاء المجلس وأفراد الطاقم ممثلين عن أهم شركات التأمين الأوروبية لبحث إمكانية (١) توسيع استعمال التكلفة المطلقة إذا تم تلبية معايير محددة ومشددة نسبيا و (٢) الجمع بين ذلك وبين محاولة مبسطة لتعريف "عدم الفاعلية" الناتجة عن حقيقة أن الأصول والالتزامات لا تستجيب بشكل متشابه للتغيير في معدلات الفائدة. وكسب هذا الأسلوب سيتجنب بعض المشاكل العملية والمبدئية الكامنة في الأسلوب الياباني الذي تمت مناقشته أعلاه، إلا أن هذا الأسلوب غير المجرب قد تم وضعه في وقت قصير ولم يتم معالجة كافة التفاصيل. كما أن العديد من شركات التأمين قد لا تكون قادرة أو رغبة في الاستثمار في أنظمة قد تحتاج إلى التعديل في المرحلة ٢.

(ح) لا يمكن إنكار أن هذا النموذج المختلط للقياس سيؤدي إلى تباين محاسبي. كما أنه يؤكد شركات التأمين وقتا وتكلفة لتوضيح الأثر حتى بالنسبة للمستخدمين المتطورين. ولدى شركة التأمين اهتمام كبير بأن المستخدمين الأقل تطوراً قد يسيئون تفسير المعلومات الناتجة، وإذا كان من الممكن إيجاد طريقة سهلة وشفافة ومقبولة مبدئياً لاستبعاد التباين المحاسبي بتكلفة معقولة دون إهمال التباين الاقتصادي فإن هذا التغيير قد يكون مفيداً. إلا أن المجلس لم يجد طريقة في المدى القصير. وقد بين المجلس أيضاً أن أي تغيير في هذا الصدد قد يحتاج تغييرات كبيرة في الأنظمة وأنه لا يوجد إجماع على ما يبدو بين شركات التأمين على طريقة واحدة.

(ط) قد يؤدي توسيع استخدام التكلفة المطلقة إلى عدم التوافق مع الممارسات الأمريكية المتعارف عليها. إن التباين المحاسبي الموصوف في الفقرة ١٦٧ و ١٧٢ كان موجودا لبعض السنوات في الممارسات الأمريكية المتعارف عليها، وهو ما يتطلب من شركات التأمين محاسبة أصولها المالية بنفس طريقة معيار المحاسبة الدولي ٣٩. كما أن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي قد قرر في يناير (كانون الثاني) ٢٠٠٤ أن لا يضيف إلى جدول أعماله مشروع إعادة دراسة الممارسات الأمريكية المتعارف عليها بالنسبة إلى الاستمرارات التي تقوم بها شركات التأمين على الحياة.

إستنتاج ١٧٤ وفي ضوء هذه الاعتبارات خلص المجلس إلى أن تغيير متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية حتى وإن كان مؤقتا قد ينال من موثوقية وملائمة البيانات المالية لشركة التأمين. وقد لاحظ المجلس أن التباين المحاسبي ينشأ من عيوب نماذج القياس الحالية للالتزامات المالية أكثر مما ينشأ من عيوب قياسات الأصول. وقد تكون محاولة التخفيف من التباين المحاسبي

خطوة تراجعية من خلال تبني قياس أقل ملائمة للأصول، أو قياس قد يحد بعض حالات التباين الاقتصادي.

إستنتاج ١٧٥ وقد درس المجلس ما إذا كان بإمكانه التخفيف من التباين المحاسبي من خلال السماح بتحسين قياسات الالتزامات التأمينية. وقد أوضح المجلس أن استحداث معدل خصم حالي مبني على السوق للالتزامات التأمينية بدلاً من معدل خصم تاريخي قد يحسن من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. وبالتالي كان من الممكن أن يسمح بمثل هذا التغيير من خلال الإقتراحات في مسودة العرض ٥ وهو مسموح بموجب هذا المعيار. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب سياسات محاسبية متسقة للمعاملات المشابهة. وبسبب الأنظمة وأساليب الأخرى فقد لا ترغب بعض شركات التأمين أو أنها غير قادرة في المرحلة ١ على اعتماد معدل خصم حالي مبني على السوق بالنسبة لكافة التزامات التأمين.

إستنتاج ١٧٦ وقد خلص المجلس إلى أن الزيادة في الملائمة والموثوقية بسبب استحداث معدلات خصم حالية قد يرجع على سبلات السماح بسياسات محاسبية لا تنطبق بشكل متساو على كافة الالتزامات المشابهة. وبالتالي فقد قرر المجلس أن يسمح - إلا أنه لا يشترط - من شركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بحيث تزيد قياس التزامات التأمين المحددة لتتجاوب مع التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح هذا الاختيار بالتغيير في السياسات المحاسبية التي تنطبق على بعض وليس كل الالتزامات المشابهة كما كان متوقفاً من معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يشترطه. وقد أوضح المجلس أن شركات التأمين قد تكون قادرة في بعض الأحيان على تطوير نماذج مبسطة تقدم تقديراً معقولاً لأثار التغيير في معدلات الفائدة.

إستنتاج ١٧٧ لكّد المجلس أيضاً على ما يلي:

- (أ) لا يوجد مقترح واحد من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من التباين المحاسبي بالنسبة لقطاع واسع من شركات التأمين دون تعقيد التباين الاقتصادي.
- (ب) لا يوجد مقترح واحد يمكن أن يكون مقبولا لقطاع واسع من شركات التأمين.
- (ج) لا يوجد مقترح واحد يمكن تطبيقه من قبل قطاع واسع من شركات التأمين دون تغييرات جوهرية في الأنظمة. وبعبارة أخرى لم يكن هناك حلول أخرى متاحة تعتمد على الأساليب والأنظمة المعتادة للصناعة. يضاف إلى ذلك أن الأنظمة اللازمة لتطبيق الأساليب التي تمت مناقشتها مع بعض شركات التأمين الأوروبية بشكل ناجح (انظر الفقرة إستنتاج ١٢٧(ز)) تسمح أيضاً بالأسلوب المسموح به في الفقرة ٢٤ من هذا المعيار (تعديل الالتزامات المحددة لتمكين التغييرات في معدل الفائدة). وبالفعل فإن الفقرة ٢٤ تفرض قيوداً أقل من الأسلوب الذي تمت مناقشته مع شركات التأمين الأوروبية لكونها لا تتطلب أن تطابق الأصول والتكفّات النقدية للالتزامات تماماً، لأن أي تباين في التكفّات النقدية ينعكس في الربح والخسارة.
- (د) إن يستبدل معدل الخصم للالتزامات الموحدة كافة حالات التباين المحاسبية المبيّنة أعلاه، كما أن بعض وربما العديد من شركات التأمين ستختار عدم القيام بذلك التعديل للأسباب التالية:
 - (١) كما نكر أعلاه فقد لا يكون لدى العديد من شركات التأمين أنظمة لتعديل الالتزامات بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة. وقد لا ترغب في تطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للالتزامات المحددة في مقابل كافة الالتزامات.

(٢) التغييرات في معدل الخصم أن تؤثر على قياس الإلتزامات التأمينية التي يتم تسجيلها بقيمة الحصاب التركمي.

(٣) أن تؤثر التغييرات في معدلات الخصم على قياس الإلتزامات المالية التي تتمتع بميزة الطلب لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن قيمتها العادلة لا تقل عن المبلغ ولجب الأداء عند الطلب (مخصوصا، إذا كان ذلك مطبقا، من أول تاريخ يمكن فيه أن يكون دفع المبلغ مطلوبا). وعلى الرغم من أن هذه النقطة الأخيرة ليست ذات صلة وثيقة بغود التأمين فإن العديد من شركات التأمين تصدر عقود استثمار تكون ذات صلة بها.

بإستنتاج ١٧٨ وباختصار قرر المجلس عدم تعديل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للأصول المالية لكون هذه التغييرات قد تخفف من ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول. وعلى الرغم من أن هذه التغييرات قد تخفف من بعض التباينات المحاسبية، إلا أنها تعد أية تباينات اقتصادية قد تنشأ. تلخص النقاط التالية التغييرات التي أدخلت على مسودة العرض ٥ والتي قد تخفف للتباين المحاسبي في بعض الحالات، بالإضافة إلى ملاحظات المجلس ذات العلاقة:

(أ) قرر المجلس أن يسمح - إلا أنه لا يشترط - لشركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لتعكس التزامات التأمين المحددة بالنظر إلى التغييرات في معدل الفائدة (انظر الفقرة بإستنتاج ١٧٦).

(ب) أوضح المجلس مدى تطبيق الممارسة التي تعرف أحيانا "بمحاسبة الظل" (الفرق بإستنتاج ١٨١-١٨٤).

(ج) عدل المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" للسماح باختبارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للاستثمارات العقارية. ولحد الاختبارين خاص بالاستثمارات العقارية الداعمة للعقود (التي قد تكون إما عقود تأمين أو أوراق مالية) والتي تأتي بعائد يتصل مباشرة بالقيمة العادلة لأصول محددة أو بعوائد من هذه الأصول بما فيها الاستثمارات العقارية. أما الاختيار الآخر فيتعلق بكافة الاستثمارات العقارية الأخرى (انظر الفقرة ج ١٢ من هذا المعيار).

(د) لاحظ المجلس أن بعض الجهات على ما يبدو لمساعد فهم الإرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول بيع استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك في أعقاب نسمة كبيرة في الملاءة الائتمانية لشركة التأمين. وتحديدا كما ورد في الفقرة بإستنتاج ١٣٧ (هـ) فقد بدا أن البعض قد فهم الإرشادات بأنها تقتصر على التغيير في التصنيف الائتماني من وكالة تصنيف ائتمان خارجية على الرغم من أن الإرشادات تشير أيضا إلى التقييمات الداخلية التي تلبي معايير معينة.

(هـ) لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١ و معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا يستبعدان عرضا للبيانات بحد مكونا منفصلا لحقوق الملكية من أجل إعداد بيانات مالية عن جزء من التغيير (والتغيير التركمي) في المبلغ المسجل للأصول المالية ذات الإستحقاق المحدد ومتوفرة بـ رسم البيع. ويمكن لشركة التأمين أن تستعمل هذا العرض لتبرز أثر التغيير في معدل الفائدة على حقوق الملكية والتي أدت إلى (١) تغيير المبالغ المسجلة للأصول إلا أنها (٢) لم تغير المبالغ المسجلة للإلتزامات التي تستجيب اقتصاديا لهذه التغييرات في معدل الفائدة.

بإستنتاج ١٧٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمؤسسة باستعمال نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إلا أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تسمح بهذا للنموذج للعقارات التي يشغلها المالك. وقد تقبى المؤسسة عقاراتها التي تشغلها هي بالقيمة العادلة باستعمال نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلا أنه ينبغي الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب فائض إعادة التقييم

وليس في الربح أو الخسارة. وقد اعتبرت بعض شركات التأمين أملكها التي تشتغلونها كاستثمارات وبالتالي فضلت استعمال نموذج القيمة العادلة لها إلا أن المجلس قرر عدم إدخال تعديلات تدرجية على معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ في هذه المرحلة.

بإستنتاج ١٨٠ أشار المجلس إلى أن محاسبة الظل (الفترات ١٨١-١٨٤) قد تكون ذات صلة إذا كان هناك رابطة تعاقبية بين الدفعات لصلة الوثائق والمبلغ المسجل عن العقارات التي يشغلها المالك أو المعتد منها. وإذا اختارت شركة التأمين استعمال محاسبة الظل فبم الإعتراف بالتغيرات في حساب الإلتزامات الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان عن التغيرات في حقوق الملكية.

محاسبة الظل

بإستنتاج ١٨١ في بعض النماذج المحاسبية يكون للأرباح أو الخسائر على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل الإلتزامات التأمينية*.

بإستنتاج ١٨٢ عندما تم إعداد العديد من هذه النماذج لم يتم الإعتراف بالمكاسب غير المحققة ومعظم الخسائر غير المحققة في البيانات المالية. وقد تم توسيع بعض هذه النماذج فيما بعد ليوصل قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية (نفس المعاملة بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعندما حدث ذلك تم تطوير ممارسة تسمى أحياناً "محاسبة الظل" وتتصف بالميزتين التاليتين:

- (أ) إن الربح أو الخسارة المعترف به ولكن غير محقق على أحد الأصول يؤثر على قياس الإلتزام التأميني بنفس الطريقة التي تؤثر فيها الأرباح أو الخسائر المحققة.
- (ب) إذا تم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة على أصل بشكل مباشر في حقوق الملكية فإن التغير الحاصل في المبالغ المسجلة للإلتزامات التأمين يتم الإعتراف به أيضاً في حقوق الملكية.

بإستنتاج ١٨٣ طلب بعض المجاوبين من المجلس أن يوضح ما إذا كانت الإقتراحات في مسودة العرض ٥ قد سمحت بمحاسبة الظل. وقد خلص المجلس إلى ما يلي:

- (أ) من حيث المبدأ يجب أن لا يؤثر الربح أو الخسارة على الأصول على قياس الإلتزام التأميني (ما لم تغير الأرباح أو الخسائر على الأصول المبلغ ولجب الأداء لحمل الوثيقة). ومع ذلك تعتبر هذه الممارسة ميزة في بعض نماذج قياس الإلتزام التأميني، وقد اعتبر المجلس أن من غير المجدي استبعاد هذه الممارسة في المرحلة ١ (انظر الفقرة بإستنتاج ١٣٤ للمزيد من التوضيح حول مضمون هوامش الإستثمار المستقبلية).

- (ب) تسمح محاسبة الظل لكافة الأرباح والخسائر المعترف بها على الأصول بالتأثير على قياس الإلتزامات التأمين بنفس الطريقة بغض النظر عن: (١) تحقق أو عدم تحقق الأرباح والخسائر و (٢) أن يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة في حساب الربح أو الخسارة أو مباشرة في حقوق الملكية. وهذا تطبيق منطقي لميزة متاحة في بعض النماذج الحالية.

* في هذا الجزء، الإشارة إلى الإلتزامات التأمينية تكون أيضاً ذات علاقة بما يلي: (أ) تكاليف شراء المتغيرة ذات العلاقة (ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بخود التأمين والتي تم الحصول عليها من خلال اندماج أصول أو من خلال نقل محفظة.

(ج) ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة في النماذج الحالية إلى المرحلة ٢ يجب أن تطالب شركات التأمين بتطوير أنظمة لتطبيق محاسبة الظل.

(د) إذا استوجب الربح أو الخسارة غير المحققة تحديلات محاسبة الظل على إلزام معين فينبغي الاعتراف بالتعديل بنصف طريقة الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة.

(هـ) في بعض الحالات وإلى حد ما قد تخفف محاسبة الظل من التقلب الناشئ عن الاختلافات بين أسس قياس الأصول وأسس قياس التزامات التأمين إلا أن ذلك هدف جانبي لمحاسبة الظل وليس غرضها الأساسي.

استنتاج ١٨٤ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار بمحاسبة الظل إلا أنها لا تتطلبها. وتتضمن إرشادات التنفيذ مثالا توضيحيا لبيان كيف يمكن أن تكون محاسبة الظل ذات صلة في بيئة تتغير فيها محاسبة الأصول بحيث يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة (المثال تنفيذ ٤). ولأن المجلس لا يتوقع استمرار هذه الميزة الموجودة في محاسبة الظل إلى المرحلة ٢، فقد قرر المجلس عدم تقديم إرشاد إضافي.

عقود الاستثمار

استنتاج ١٨٥ يصدر العديد من شركات التأمين عقود استثمار (أي أدوات مالية لا تنقل ما يكفي من مخاطر التأمين لتعتبر عقود تأمين). وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقيس شركة التأمين عقود الاستثمار إما بالقيمة العادلة أو بالقيمة العادلة مع تصنيف مناسب لها منذ البداية. إن بعض جوانب القوائم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تختلف عن القوائم التي تستخدم عادة في الوقت الحالي بموجب متطلبات المحاسبة الوطنية لهذه العقود:

(أ) قد يختلف تعريف ومعالجة تكاليف المعاملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عن تعريف ومعالجة تكاليف الشراء بموجب بعض المتطلبات الوطنية.

(ب) إن الشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمعالجة التغييرات في الالتزام التأميني (أو تبديل الالتزام جديد بالالتزام القديم) كإجراء لفضاء الالتزام الأصلي قد يختلف عن المتطلبات الوطنية المكافئة.

(ج) لا تؤثر التغيرات النقدية الإضافية من الأصول على التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة للالتزامات عقود الاستثمار (ما لم تكن التغيرات النقدية من الالتزامات مرتبطة تعاقبا بالتدفقات النقدية المتكثفة من الأصول).

(د) لا يتم تعديل التكلفة المطفأة للالتزامات التأمينية عندما تتغير معدلات الفائدة في السوق حتى وإن كان العائد على الأصول المتوفرة يقل عن معدل الفائدة الفعالي على الالتزام (ما لم يسبب التغيير في المعدلات تغييرا في التدفقات النقدية).

(هـ) لا نقل قيمة العادلة للالتزامات المالية ذات ميزة الطلب عن المبلغ واجب الدفع عند الطلب.

(و) تعكس القيمة العادلة للأدوات المالية خصائصها الإئتمانية.

(ز) لا يتم الاعتراف بالقسايط التأمين المحصلة عن عقود الاستثمار كإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إنما في حركات الميزانية الصومية وبنفس الطريقة التي يتم فيها معالجة الإيداع المقبوض.

إستنتاج ١٨٦ جادل البعض بأن على المجلس أن لا يطلب من شركات التأمين تغيير محاسبته لتعود الإستثمار في المرحلة ١ ذلك أن المقصود بأن يظل نطلق المرحلة ١ محصوراً ولأن المعالجة الحالية لمثل هذه العقود عادة ما تتشابه مع معالجة عقود التأمين. إلا أن المجلس لم يجد سبباً لتأخير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العقود التي لا تنقل مخاطر تأمين هامة. وقد بين المجلس أن بعض هذه العقود لها مزايا مثل الإستحقاقات طويلة الأجل والأقساط المتكررة والتكاليف الإبتدائية العالية، وهي مزايا تكون أقل شيوعاً في الأدوات المالية الأخرى. ومع ذلك فإن تطبيق مجموعة واحدة من متطلبات التأمين على كافة الأدوات المالية سيجعل البيانات المالية لشركة للتأمين أكثر ملائمة وموثوقة.

إستنتاج ١٨٧ إن بعض العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنح حاملها حقوق الإلغاء أو التجديد. وتعتبر حقوق الإلغاء والتجديد مشتقات ضمنية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من شركات التأمين أن يقيسها بشكل منفصل بالقيمة العادلة إذا لم تكن ذات صلة وثيقة بالعقد الأصلي (مما لم تقرر شركة التأمين أن تقيس كامل العقد بالقيمة العادلة).

المشتقات الضمنية

إستنتاج ١٨٨ اقترح البعض أن على المجلس أن يعني شركات التأمين من متطلب فصل المشتقات الضمنية التي يتضمنها العقد الأصلي وأن يتم قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أبدوا الأسباب التالية:

- (أ) أن فصل هذه المشتقات سيتطلب تغييرات موسعة ومكلفة في الأنظمة قد لا تستمر الحاجة إليها في المرحلة ٢.
- (ب) أن بعض هذه المشتقات تختلط مع العقد الأصلي بما يجعل قياسها بشكل منفصل عشوائياً وربما مضللاً حيث يمكن أن تختلف القيمة العادلة لكامل العقد عن مجموع القيم العادلة لمكوناته.

إستنتاج ١٨٩ واقترح البعض بأن إدخال الخيارات الضمنية والضمانات في التكاليف النقدية المستعملة لخيارات اختبار ملاءة الإلتزام قد تسمح للمجلس بإعفاء بعض المشتقات الضمنية من قياس القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وقد أشار معظم المؤيدون لهذا الاقتراح ضمنياً بأن الإقتصار على تضمين القيمة الحقيقية لهذه البنود (أي دون قيمتها الزمنية) يكفي، إلا أنه وبسبب استثناء القيمة الزمنية لهذه البنود قد يجعل ذلك من البيانات المالية للمؤسسة أقل ملائمة وموثوقة بدرجة كبيرة، ولذلك لم يقر المجلس هذا الاستثناء.

إستنتاج ١٩٠ ومن وجهة نظر المجلس فإن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد المناسب للمشتقات ذلك أنه الأسلوب الوحيد الذي ينطوي على ما يكفي من الشفافية في البيانات المالية. وتكون تكاليف معظم المشتقات صفراً أو ليست ذات أهمية. ومن هنا إذا تم قياس المشتقات بالتكلفة فإن يتم تضمينها في الميزانية العمومية ويكون نجاحها (أو عجزها) في تقليل المخاطر ودورها في زيادة المخاطر غير ملحوظ. وبالإضافة إلى ذلك عادة ما تتغير قيمة المشتقات بشكل متفوق استجابة لتحركات السوق (وبعبارة أخرى أنها تنطوي على قوة تأثير أو أنها تنطوي على درجة عالية من المخاطرة). إن القيمة العادلة هي أساس القياس الوحيد الذي يمكن أن يحيط بالطبيعة المؤثرة للمشتقات - المعلومات التي تعتبر ضرورية من أجل إيصاف طبيعة الحقوق والإلتزامات الكائنة في المشتقات إلى المستثمرين.

إستنتاج ١٩١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسات أن تقوم بحسبة منفصلة للمشتقات الضمنية في العقود غير المشتقة وهذا ضروري لما يلي:

- (أ) للتأكد من أن الحقوق والالتزامات التعاقدية التي تؤدي إلى التعرض إلى مخاطر مماثلة يتم التعامل معها بنفس الطريقة بغض النظر عما إذا كانت ضمنية في عقد غير مشتق أم لا.
- (ب) لمواجهة احتمال سعي المؤسسات إلى تجنب تلبية متطلب قياس المشتقات بالقيمة العادلة من خلال تضمين المشتقات في عقد غير مشتق.

إستنتاج ١٩٢ كان متطلب فصل المشتقات الضمنية مطبق بالفعل على أي نوع من العقود الأساسية قبل إصدار هذا المعيار. لذا فإن إعفاء عقود التأمين من هذا المتطلب الحالي يشكل خطوة إلى الوراء. كما أن الكثير من الجهد الذي يحتاجه قياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ينشأ عن الحاجة لتحديد المشتقات ومن خطوات أخرى ستستمر الحاجة إليها إذا طلب المجلس قياس القيمة العادلة في المرحلة ٢. ومن وجهة نظر المجلس فإن الجهود المتنامية التي يحتاجها تحديد المشتقات الضمنية بشكل منفصل في المرحلة ١ تظل ضئيلة نسبياً وتبررها الزيادة في الشفافية التي يحققها القياس بالقيمة العادل. يقدم المثال تنفيذ ٢ في إرشادات التنفيذ إرشاداً حول معالجة الأشكال المختلفة من المشتقات الضمنية.

إستنتاج ١٩٣ تلي بعض المشتقات الضمنية تعريف عقد التأمين وسيكون من التناقض طلب قياس القيمة العادلة في المرحلة ١ لعقد تأمين مشمول في عقد أكبر عندما يكون هذا القياس غير مطلوب بالنسبة لعقد قائم بذاته. وبالتالي فقد أكد هذا المعيار أن ذلك غير مطلوب (الفقرة ٨). ولنفس السبب خلص المجلس إلى أن المشتقات الضمنية ذات علاقة وثيقة بالعقد الأصلي إذا كانت المشتقات الضمنية والعقد الأصلي يعتمدان على بعضهما البعض بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتق الضمني بشكل منفصل (انظر الفقرة الجديدة تطبيق ٣٣(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن غير هذا الإستنتاج فإن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كانت تتطلب من شركة للتأمين قياس كامل العقد بالقيمة العادلة. ويمكن أن يكون الأسلوب البديل الإبقاء على هذا المتطلب مع طلب القياس بالتكلفة إذا لم يكن بالإمكان قياس كامل عقد التأمين بشكل موثوق بالقيمة العادلة بالإستناد إلى معاملة شبيهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. لكن المجلس لم يقصد أن يشترط قياس القيمة العادلة لعقود التأمين في المرحلة ١ وبالتالي فقد قرر المجلس عدم طلب ذلك حتى عندما يكون من المستحيل قياس القيمة العادلة لعقد التأمين الذي يتضمن المشتق الضمني بشكل موثوق.

إستنتاج ١٩٤ يدرك المجلس أنه ليس على شركة التأمين في المرحلة ١ الاعتراف ببعض التعرضات الكبيرة في بنود مثل خيارات المنافع السنوية المضمونة والحد الأدنى من منافع الوفاة المضمونة ذات العلاقة. إن هذه البنود تخلق مخاطر يعتبرها البعض مالية في الغالب ولكن إذا كان التسيّد مشروطاً بحدث يخلق مخاطرة تأمين هامة فإن هذه المشتقات الضمنية تلي تعريف عقد التأمين. ويتطلب هذا المعيار بفصلات محددة حول هذه البنود (الفقرة ٣٩(هـ)). يضاف إلى ذلك أن اختبار ملاءة الإلتزام يتطلب من المؤسسة أن تأخذها بعين الإعتبار (انظر الفقرات إستنتاج ٩٤-١٠٤).

إستبعاد البنود الداخلية

إستنتاج ١٩٥ اقترح بعض المجاوبين أن لا تستبعد الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسة ما إلى شركة تأمين على الحياة من نفس المجموعة من البيانات المالية الموحدة للمجموعة إذا تم تحديد أصول شركة التأمين على الحياة كضمانة لمخزونات حملة الوثائق.

إستنتاج ١٩٦ لاحظ المجلس بأن هذه البيانات المالية ليست أصول ولا التزامات من وجهة نظر المجموعة. ولم يجد المجلس مبرراً للتخلي عن المبدأ العام بأن جميع المعاملات الداخلية ضمن المجموعة يتم استبعادها حتى وإن كانت بين مكونات مؤسسة معينة لديها أصحاب المصلحة مختلفين مثل صناديق حاملي الوثائق وصناديق المساهمين. إلا أنه وعلى الرغم من أن هذه المعاملات يتم استبعادها إلا أنها قد تؤثر على التكتفات النقدية المستقبلية، ومن هنا قد تكون مناسبة لقياس الالتزامات.

إستنتاج ١٩٧ جادل بعض المجاوبين بأن عدم الإستبعاد يتسجم مع حقيقة أن الأدوات المالية التي يتم إصدارها يمكن أن تكون أصول خطة معينة ضمن خطط منافع محددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" (ما لم تكن غير قابلة للنقل). إلا أن المجلس لم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٩ كسابقة في هذا المجال. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عرض بيانات صافي من أصول الخطة ذلك أن الاستثمار في أصول الخطة يخفف من الإلتزام (أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الفقرة ٦٦). ولا يؤدي هذا العرض إلى الإعتراف بالأصول والالتزامات الجديدة.

ضرائب الدخل

إستنتاج ١٩٨ جادل البعض بأن الخصم يجب أن يكون مطلوباً أو على الأقل مسموحاً به للضرائب المختلفة ذات العلاقة بغرف التأمين. وقد بين المجلس بأن خصم الاختلاف الزمنية ليس ذي صلة إذا كان كل من أساس الضريبة على بند معين والمبلغ المسجل له يتحددان على أساس القيمة الحالية.

الإفصاح

إستنتاج ١٩٩ تم تصميم متطلبات الإفصاح على شكل اثنين من المبادئ عابرة المستوى تكملها بعض الإفصاحات المحددة لتحقيق تلك الغايات. وتتكون إرشادات التنفيذ المنشورة في كتيب منفصل كيف تلي شركة التأمين هذه المتطلبات.

إستنتاج ٢٠٠ مع أن بعض المجاوبين وافقوا على السماح بشيء من المرونة لشركات التأمين في تحديد مستويات لتجميع والإفصاح إلا أنهم اقترحوا أن على المجلس أن يستحدث المزيد من متطلبات الإفصاح المحددة والموحدة. واقترح آخرون أن مسودة إرشادات التنفيذ المنشورة مع مسودة العرض ٥ كانت على مستوى عالٍ للتأكد من الإجماع وإكفاية المقارنة وأن طبيعتها غير الإلزامية قد تقلل من فائدتها. وقد أبدى البعض تخوفاً من أن المستويات المختلفة من التجميع من قبل شركات تأمين مختلفة قد تقلل من إكفاية المقارنة.

إستنتاج ٢٠١ مع ذلك أبى المجلس على أسلوب مسودة العرض ٥. وقد اعتبر المجلس ذلك بأنه ذو أولوية أكثر من طلب قائمة طويلة من الإفصاحات المفصلة والوصفية بسبب التركيز على المبادئ ذات العلاقة: (أ) لتسهيل على شركات التأمين لفهم مبررات المتطلبات مما يشجعها على الإمتثال.

- (ب) تجنب "البنود المضبوطة" في الإفصاحات بموجب هذا المعيار والتي قد تصبح غير مفيدة، وتشجع التجريب الذي سيؤدي إلى تصيلات مع تطور التقنيات.
- (ج) تجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون لازمة لتحقيق الأهداف ذات الصلة في الظروف الخاصة بكل شركة تأمين وقد تؤدي إلى حجم زائد من المعلومات على نحو يضيع فائدة المعلومات الأساسية من خلال التوسع في التفصيل.
- (د) منح شركات التأمين المرونة لتقرر بشأن المستوى المقبول من التجميع الذي يسمح للمستخدمين بإدراك الصورة الكاملة ولكن دون جمع المعلومات التي تختلف في خصائصها.

إستنتاج ٢٠٢ عبر بعض المجاوبين عن المخاوف العامة التالية فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح في مسودة العرض ٥:

- (أ) إن حجم الإفصاح المقترح زائد عن الحاجة وقد يؤدي بعضه إلى تكرار معلومات موصغة في بعض الدول.
- (ب) قد يكون إعداد وتحقيق بعض الإفصاحات المقترحة عملية صعبة ومكلفة ما يجعل إعداد بيانات مالية في الوقت المناسب أمراً صعباً ولا يعود على المستعملين إلا بفائدة قليلة.
- (ج) قد تطلب المقترحات في مسودة العرض ٥ إفصاحاً زائداً لمعلومات تسمير حساسة ومعلومات سرية أخرى عن الممتلكات.
- (د) تجاوزت بعض الإفصاحات تلك المطلوبة في قطاعات أخرى وهو ما ينطوي على إجحاف بحق شركات التأمين، وقد شعر البعض بأن مستوى الإفصاح قد يكون مرفهاً بشكل خاص لشركات التأمين الصغيرة بينما أشار البعض الآخر إلى صعوبة جمع المعلومات بصورة مجدبة المجموعات العالمية الكبيرة.

إستنتاج ٢٠٣ إن هذين المبدئين ومعظم المتطلبات المعززة هي تطبيقات للمتطلبات الموجودة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو أنها نسبياً تمثل تملماً متطلبات هذه المعايير (بشكل خاص معيار المحاسبة الدولي ٣٢). قد يؤدي مشروع المجلس حول المخاطرة المالية والتحذيلات الأخرى على إفصاحات الأدوات المالية إلى تحذيلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يكون من شأنها أن تقتضي تحذيلات أساسية في الإفصاحات بالنسبة لقرود التأمين. كما أن المشروع سيدرس إفصاحات محتملة في الجوانب المختلفة التي لم يغطيها هذا المعيار (مثل متطلبات رأس المال واليسر ومخاطر السوق ومخاطر السيولة ومخاطر التشغيل).

إستنتاج ٢٠٤ طلب الحيد من المجاوبين من المجلس توضيح وضع إرشادات التنفيذ. وبشكل خاص شعر البعض أن إرشادات التنفيذ تبدو وكأنها تفرض متطلبات متعددة وكثيرة التفاصيل تتناقض مع مقصد المجلس الموضوع في الفقرة إستنتاج ٢٠١، واستجابة لهذا الطلب أضاف المجلس الفقرة تنفيذ ١٢ لتوضيح وضع إرشادات التنفيذ بالنسبة للإفصاح.

إستنتاج ٢٠٥ اقترح البعض أن بعض الإفصاحات، لاسيما تلك النوعية وليس الكمية في طبيعتها، أو تلك التي تنقل تأكيدات الإدارة حول التطورات المستقبلية المحتملة ينبغي أن تكون خارج البيانات المالية عند المراجعة المالية من قبل الإدارة. ومع ذلك يرى المجلس بأن متطلبات الإفصاح جميعها أساسية ويجب أن تكون جزءاً من البيانات المالية.

إستنتاج ٢٠٦ وقد جادل البعض بأن متطلبات الإفصاح قد تكون مرهقة وأقل ملائمة بالنسبة للشركة التابعة خاصة إذا ضمنت الشركة الأم الإلتزامات أو أعلنت التأمين على كافة الإلتزامات. إلا أن المجلس قرر عدم وجود ما يبرر الإغناء من مبادئ الإفصاح. ومع ذلك فإن الأسلوب عالي المستوى والمرونة الذي يتبناه المجلس يسمح للشركة التابعة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالطريقة التي تناسب ظروفها.

إستنتاج ٢٠٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم بأن مقترحات الإفصاح في مبردة العرض ٥ قد تتطلب تغييرات موسعة في الأنظمة في المرحلة ١ قد تنتفي الحاجة لها في المرحلة ٢. وقد توقع المجلس بأن مبادئ الإفصاح سيقتين دون تغيير جوهري بالنسبة للمرحلة ٢ على الرغم من أن الإرشادات الموضوعية لدمجهما قد تحتاج إلى تنقيح حيث ستوفر معلومات مختلفة ولكون شركات التأمين ستحصل على خبرة في تطوير الأنظمة لتلبية مبادئ الإفصاح في المرحلة ١.

المادية

إستنتاج ٢٠٨ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم من أن هذا المعيار (المعزز بإرشادات التنفيذ) قد يتطلب الإفصاح عن معلومات شديدة التفصيل قد لا تكون ذات فائدة بالنسبة للمستخدمين. وردا على هذه المخاوف أضاف المجلس إلى إرشادات التنفيذ نقاشا حول المادية تم تقييمه من معيار المحاسبة الدولي ١.

إستنتاج ٢٠٩ واقترح بعض المجاوبين أن بعض الإصلاحات النوعية يجب أن لا تكون خاضعة لمعيار المادية المادية الأولى والذي قد يؤدي - من وجهة نظرهم - إلى إفصاح زائد. وقد اقترحوا استئصال مصطلح مختلف كمصطلح (هام) من أجل تمييز الرسالة، إلا أن المجلس أوضح أن عدم طلب الإفصاح عن البيانات المادية قد لا يتفق مع تعريف المادية. وبهذا خلص المجلس إلى أن الإفصاح ينبغي بشكل عام أن يعتمد فقط على التعريف المادي للمادية.

إستنتاج ٢١٠ يشير هذا المعيار في موضع آخر إلى فكرة مختلفة إذ تشير الفقرة ٣٧(ج) إلى الإقتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والإلتزامات والدخل والنفقات الناشئة عن عقود التأمين. ولأن العديد من الإقتراضات يمكن أن تكون مناسبة فقد قرر المجلس تضيق نطاق الإفصاح إلى حد ما.

شرح المبالغ المعترف بها

الإقتراضات

إستنتاج ٢١١ يتطلب المبدأ الأول للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المبالغ التي تنشأ من عقود التأمين فسي الميزانية العمومية وبيان الدخل لشركة التأمين (الفقرة ٣٦ من هذا المعيار). وفي معرض دعم هذا المبدأ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) و(د) الإفصاح عن الإقتراضات والتغييرات فسي هذه الإقتراضات. ويساعد الإفصاح عن الإقتراضات المستخدمين في اختبار المعلومات الواردة في البيانات لقياس حساسيتها للتغييرات في هذه الإقتراضات وتميز ثقتهم في شفافية وقابلية مقارنة هذه البيانات.

إستنتاج ٢١٢ عبر البعض عن مخاوفهم من أن البيانات عن الإقتراضات وتغييراتها قد يكون تحضيرها مكلفا وفائدتها محدودة. وهناك العديد من الإقتراضات الممكنة التي يمكن الإفصاح عنها؛ فالتجميع لزيادة قد يؤدي إلى معلومات لا فائدة منها بينما قد يكون إغفال التجميع مكلفا ويؤدي إلى كم زائد من

المعلومات وقد يكشف عن معلومات تجارية حساسة. ورداً على هذه المخاوف يركز الإفصاح عن الافتراضات على العملية المستخدمة لاشتقاقها.

بإستنتاج ٢١٣ جادل بعض المجاوبين أن من الصعب الإفصاح عن بيانات ذات معنى عن التغييرات في الافتراضات المركبة، وبالنسبة فإن التحليل حسب مصادر التغيير غالباً ما يعتمد على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل. وللاعترااف بهذه الصعوبة لم يحدد هذا المعيار شكلاً جامداً ولا يحدد محتويات هذا التحليل مما يسمح لشركات التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبى هدف الإفصاح وتكون متناسبة مع المخاطر التي تواجهها والأنظمة التي لديها، أو أنها يمكن تحسينها بتكلفة معقولة.

التغير في التزامات التأمين

بإستنتاج ٢١٤ تتطلب الفقرة ٣٧ (هـ-) من هذا المعيار توافقاً بين التغييرات في التزامات التأمين ولصول إعادة التأمين وتكاليف الشراء الموقعة إن وجدت. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إفصاحاً واسماً قابلاً للمقارنة حول التغييرات في المخصصات، إلا أن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بمستوى عقود التأمين. ويعتبر الإفصاح عن التغييرات في تكاليف الشراء مهم لأن بعض الأساليب الحالية تستخدم تكليف تكاليف الشراء المختلفة كوسيلة للاعتراف ببعض آثار إعادة قياس التكتفات النقدية المستقبلية من عقد التأمين (مثلاً لكي تعكس نتيجة اختبار ملاءة الالتزام).

المبلغ والتوقيت وعدم التكد فيما يتعلق بالتكتفات النقدية

بإستنتاج ٢١٥ يتطلب المبدأ الثاني للإفصاح في هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التكد فيما يتعلق بالتكتفات النقدية المستقبلية من عقود التأمين (الفترة ٢٨ من هذا المعيار). تعتمد إرشادات التنفيذ التي تدعم هذا المبدأ بشكل كبير على المتطلبات الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبشكل خاص الإفصاح عن الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

بإستنتاج ٢١٦ لقد اعتبر بعض المجاوبين مسودة إرشادات التنفيذ المرفقة مع مسودة العرض ٥ بأنها تشير إلى أن هذا المعيار يتطلب إفصاحاً عن التكتفات النقدية المقررة. ولم يكن هذا مقصد المجلس حيث لا يمكن أن يتوقع من شركات التأمين أن يكون لديها أنظمة لإعداد تغييرات تفصيلية للتكتفات النقدية في المرحلة ١ (أكثر مما يلزم لاختبار ملاءة الالتزام). وقد راجع المجلس إرشادات التنفيذ للتركيز على أن مبدأ الإفصاح الثاني يتطلب إفصاحاً حول التكتفات النقدية وليس إفصاحاً بها (أي الإفصاح الذي يساعد المستخدمين على فهم المبلغ والتوقيت وعدم التكد).

مخاطر التأمين

بإستنتاج ٢١٧ بالنسبة لمخاطر التأمين (الفترة ٣٩ ج) تهدف الإصلاحات إلى أن تكون متوافقة مع روح الإفصاح الذي يطلبه معيار المحاسبة الدولي ٣٢. تعتمد فائدة الإصلاحات المحددة عن مخاطر التأمين على ظروف شركة التأمين وبالتالي تمت صياغة المتطلبات بعبارات عامة للسماح للممارسات في هذا المجال بالتطور.

تحليل الحساسية

إستنتاج ٢١٨ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) إضاحا عن تحليل الحساسية. وقد قرر المجلس عدم تضمين متطلبات محددة قد لا تكون مناسبة لكل حالة وقد تعيق تطور أشكال أكثر فائدة من الإفصاح أو قد تكون غير مفيدة.

إستنتاج ٢١٩ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن تحليل الحساسية فقط إذا كانت الإقرارات غير مدعومة بأسعار أو معدلات سوقية ملحوظة. ومع ذلك ولأن هذا المعيار لا يتطلب أسلوبا محددا لمحاسبة الخيارات الضمنية والضمنيات بما فيها تلك التي تعتمد بشكل جزئي على أسعار ومعدلات السوق الملحوظة، تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) تحليل حساسية لكافة المتغيرات ذات الأثر المادي بما فيها المتغيرات التي تعتبر أسعار أو معدلات السوق ملحوظة.

تطور المطالبات

إستنتاج ٢٢٠ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(٢) إضاحا عن تطور المطالبات. تطلب الهيئة الأمريكية للأوراق المالية والتداول من شركات تأمين الممتلكات والحوادث تقديم جدول يبين تطور مخصصات المطالبات غير المدفوعة وتكاليف تسوية المطالبات للسنوات العشر الماضية إذا كانت المخصصات تتجاوز ٥٠% من حقوق الملكية. وقد بين المجلس أن مدة العشر سنوات هي مدة عشوائية وقرر بدلا من ذلك وضع مدة تغطيها الإفصاحات بالرجوع إلى طول دورة تسوية المطالبات. وبالتالي يتطلب هذا المعيار الرجوع إلى الفترة التي نشأت فيها أول مطالبة مادية بشوئها عدم التأكيد فيما يتعلق بمبلغ وتوقيت دفع المطالبات، إلا أنها يجب أن لا تتجاوز عشر سنوات (تخضع للإعفاءات الانتقالية في الفقرة ٤٤ من هذا المعيار). وعلاوة على ذلك ينطبق الإقتراح على كافة شركات التأمين وليس على شركات تأمين الممتلكات والحوادث فقط. إلا أنه ولكون شركة التأمين غير مكلفة بالإفصاح عن البيانات فيما يتعلق بالمطالبات التي بشوئها عدم التأكيد بشأن مبلغ وتوقيت دفع المطالبات إذا كان عدم التأكيد ينقضي خلال سنة واحدة فإن من المستبعد أن يحتاج العديد من شركات تأمين الحياة للقيام بالإفصاح.

إستنتاج ٢٢١ في الولايات المتحدة، يتم تقديم الإفصاح عن تطور المطالبات عادة في التحليل والنقاش الإداري وليس في البيانات المالية. إلا أن هذا الإفصاح مهم لكونه يعطي المستخدمين نظرة عميقة عن عدم التأكيد الذي يحيط بالتقديرات المتعلقة بالمطالبات المستقبلية. كما يشير أيضا إلى ما إذا كانت شركة تأمين معينة قد قصت المبالغة أو التقليل في تقدير الدفعات النهائية، وبالتالي يتطلب هذا المعيار ذلك في البيانات المالية.

الحد الأعلى المرجح للخسارة

إستنتاج ٢٢٢ اقترح البعض أن على شركة التأمين وتحديدا شركة التأمين العام - الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة (PML) الذي تتوقعه إذا وقع حدث مستبعد بشكل محقول. وعلى سبيل المثال فإن شركة التأمين يمكن أن تنصع عن الخسارة التي كانت ستلحق بها جراء زلزال قوي من نوع يتوقع أن يتكرر كل مئة سنة. إلا أنه وبالنظر إلى غياب تعريف متفق عليه للحد الأعلى المرجح للخسارة فقد خُصن المجلس إلى أنه من غير المجدي طلب الإفصاح عن الحد الأعلى المرجح للخسارة أو عن تقدير مشابهة.

التعرض لمخاطر معدلات الفقدان ومخاطر السوق

إستنتاج ٢٢٣ كما تم بيانه في الفقرتين إستنتاج ١٩٣-١٩٤ لكه المجلس بأن شركات التأمين غير مطالبة بأن تحاسب بالقيمة العادلة على المشتقات الضمنية التي تبلي تعريف عقد التأمين، إلا أنها تخلق تعرضا هاما لمخاطر معدلات الفقدان ومخاطر السوق. ويمكن أن تكون هذه المخاطر كبيرة بالنسبة للعديد من شركات التأمين. وبالتالي فإن الفقرة ٣٩(هـ) من هذا المعيار تتطلب بشكل خاص إقصاها عن هذا التعرض.

القيمة العادلة للإلتزامات وأصول التأمين

إستنتاج ٢٢٤ اقترحت مسودة العرض ٥ أن على شركات التأمين الإصحاح عن القيمة العادلة للإلتزامات وأصول التأمين. ويرمي هذا الاقتراح إلى: (أ) إعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين عن بيانات شركة التأمين المالية و (ب) تشجيع شركة التأمين على بدء العمل بالأنظمة التي تستعمل البيانات المحدثة من أجل تفسير مدة الإنقالب إلى المرحلة ٢.

إستنتاج ٢٢٥ أيد بعض المجاوبين الإصحاح المقترح بالقيمة العادلة مستندين الى أنها معلومات مهمة للمستخدمين. وقد شعر البعض أن ذلك أهمية خاصة بالنظر إلى نطاق ممارسات القياس في المرحلة ١ إلا أن العديد من المجاوبين (بما فيهم أولئك الذين أيدوا مطلب الإصحاح بالقيمة العادلة من حيث المبدأ) قد اقترحوا أن على المجلس أن يلغي هذا المتطلب أو يوقفه إلى حين إكمال المرحلة ٢. وقد تقدموا بالحجج التالية:

(أ) إن طلب هذا الإصحاح قد يكون سابقا لأوانه قبل أن يبت المجلس بأمر جوهريه تتعلق بقياس القيمة العادلة وقبل أن يقدم إرشادا كافي عن طريقة تحديد القيمة العادلة، لأن عدم وجود هذا الإرشاد قد يؤدي إلى غياب إمكانية المقارنة بالنسبة للمستخدمين وأن يوجد طلبا غير مبرر على معدي البيانات ويشكل صعوبات تتعلق بإمكانية التحقق. وبالإضافة إلى ذلك، لا يمكن للإصحاح أن يتدرك غياب إمكانية المقارنة حيث من صعوبة وصف مزاي النماذج المختلفة بشكل واضح ومختصر.

(ب) إن الإصحاح بطول علم ٢٠٠٦ (كما اقترح مسودة العرض ٥) قد لا يكون عمليا حيث لن يتاح الوقت الكافي لشركات التأمين لإنشاء واختبار الأنظمة الضرورية.

(ج) أن نتوقع من شركات التأمين أن تبدأ العمل على هدف غير معروف سيكون مكلفا ومضبوعة للوقت. كما أنه وفي غياب أساليب متفق عليها لوضع القيمة للعادلة فإن الأنظمة التي تم تطويرها للإصحاحات للمرحلة ١ بالقيمة العادلة قد تحتاج إلى التغيير في المرحلة ٢.

(د) لقد طلب الاقتراح منح تكليف لمجلس معايير المحاسبة الدولية لتفسير متطلباته الخاصة قبل توضيح ما تنويه.

إستنتاج ٢٢٦ لم يعتبر المجلس المتطلبات المقترحة للإصحاح عن القيمة العادلة بأنها متوقعة على نموذج القياس في المرحلة ٢. فمن وجهة نظر المجلس أن الإصحاح عن القيمة العادلة للإلتزامات وأصول التأمين قد يقدم معلومات ملائمة وموثوقة بالنسبة للمستخدمين حتى وإن لم تؤدي المرحلة ٢ إلى إيجاد نموذج قيمة عادلة. ومع ذلك اتفق المجلس مع المجاوبين على أن طلب الإصحاح عن القيمة العادلة أن يكون مناسبا في هذه المرحلة.

ملخص التغييرات على مسودة العرض ٥

إستنتاج ٢٢٧ فيما يلي تلخيصاً للتغييرات الأساسية على مسودة العرض ٥ في هذا المعيار. فقد قام المجلس بما يلي:

- (أ) توضيح جوانب تعريف عقد التأمين (الفقرتين إستنتاج ٣٦ و ٣٧).
- (ب) توضيح متطلبات تجزئة المكونات الإيداعية في بعض الظروف (المحدودة) (الفقرات إستنتاج ٤٠-٥٤).
- (ج) شطب "فقرة الغروب" المقترحة في مسودة العرض ٥ (الفقرتان إستنتاج ٨٤-٨٥).
- (د) توضيح الحاجة لدراسة الخيارات الضمنية والضمائلات في اختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ٩٩) وتوضيح مستوى التجميع فيما يتعلق باختبار ملاءة الإلتزام (الفقرة إستنتاج ١٠٠).
- (هـ) استبدال اختبار تخفيض القيمة بالنسبة لأصول التأمين بدلا من الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الذي لا يتضمن استثناء من نطاق أصول إعادة التأمين قبل أن يصدر المجلس هذا المعيار ٤). وسيعود الإختبار إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الفقرتان إستنتاج ١٠٧ و ١٠٨).
- (و) شطب المنع المقترح على الإعتراف بالمكسب منذ بداية عقد إعادة التأمين، واستبداله بمتطلب الإفصاح (الفقرات إستنتاج ١٠٩-١١٤).
- (ز) توضيح معالجة تكاليف الشراء بالنسبة للعقود التي تتضمن تقديم خدمات إدارة الإستثمار (الفقرتان إستنتاج ١١٨ و ١١٩).
- (ح) تغيير منع استحداث معدلات الخصم المبينة على الأصول إلى افتراض قابل للنقض (الفقرات إستنتاج ١٣٤-١٤٤).
- (ط) توضيح جوانب معالجة ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرات إستنتاج ١٥٤-١٦٥) وإيجاد إعفاء صريح جديد من متطلبات الفصل والقياس بالقيمة للعادلة لبعض خيارات التخلي عن العقد الذي يتضمن ميزة المشاركة الإختيارية (الفقرة ٩ من هذا المعيار).
- (ي) استحداث خيار اشركات التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية بما يتيح لها إعادة قياس التزامات التأمين المحددة في كل فترة زمنية بالنظر إلى التغيير في معدلات الفائدة. ويسمح الخيار بالتغيير في السياسات المحاسبية المطبقة على بعض الإلتزامات وليس على جميع الإلتزامات المشابهة كما كان يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ خلافاً لذلك (الفقرات إستنتاج ١٧٤-١٧٧).
- (ك) تحليل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ السماح باختيارين منفصلين للإستثمارات العقارية عندما تختار مؤسسة ما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة. وينطبق أحد الاختيارين للإستثمارات العقارية التي تدعم العقود التي تقدم عائداً يرتبط مباشرة بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية أو العائد منها (الفقرة إستنتاج ١٧٨).
- (ل) توضيح إمكانية تطبيق محاسبة لظل (الفقرات إستنتاج ١٨١-١٨٤).
- (م) توضيح أن المشتقات الضمنية ذات صلة وثيقة بعقد التأمين الأساسي إذا لم تكن مركبة بحيث لا تتمكن المؤسسة من قياس المشتقات الضمنية بشكل منفصل (أي دون اعتبار للعقد الأساسي) (الفقرة إستنتاج ١٩٣).

- (ن) توضيح أن إرشادات التنفيذ لا تفرض أي متطلبات إصاح جديدة (الفقرة ٢٠٤).
(س) إلغاء المتطلبات المقترحة للإصاح عن القيمة العادلة لعقود التأمين من عام ٢٠٠٦ (الفقرات ٢٢٤-٢٢٦).
(ع) توفير إعفاء من تطبيق معظم متطلبات الإصاح بالنسبة لعقود التأمين على البنود المقارنة ذات العلاقة بعام ٢٠٠٤ (الفقرات ٤٢-٤٤ من هذا المعيار).
(ف) التأكيد على أن الدفعات المعبر عنها بالوحدات يمكن أن تقاس بالقيمة الحالية للوحدة بالنسبة لعقود التأمين وعقود الإستثمار بشكل يتجنب الحاجة الظاهرية لفصل المشتقات الضمنية (الفقرة ٣٣ ز) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي تم إدخاله بواسطة الفقرة ج ٨ من هذا المعيار).

الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

أراء ١ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت، جيلارد، ليمسرنغ ويلمادا على إصدار هذا المعيار.

معارضة ماري إي بارث، وروبرت بي غارنت، وغلبرت جيلارد، وجيمس جي ليمسرنغ وجون تي سميث.

أراء ٢ عارض المادة غارنت وجيلارد للأسباب المبينة في الفقرات أراء ٣-٤ كما عارض السيد غارنت للأسباب المبينة في الفقرتين ٥-٦ لبروفيسور بارث. وقد عارض المادة ليمسرنغ وسميث للأسباب المبينة في الفقرات أراء ٣-٨. كما عارض السيد سميث للأسباب المبينة في الفقرات أراء ٩-١٣.

الإعفاء المؤقت من الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨

أراء ٣ عارض البروفيسور بارث والسادة غارنت وجيلارد وليمسرنغ وسميث لأن هذا المعيار يعفي المؤسسات من تطبيق الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند المحاسبة لعقود التأمين وإعادة التأمين، وهم يعتقدون أن على كافة المؤسسات تطبيق هذه الفقرات. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ تصبح ذات صلة وولجة لتطبيق بشكل خاص عندما تقتصر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للنصوص المحددة كما هو الحال في هذا المعيار الذي يسمح باستمرار العمل بعدد من أسس القياس لعقود التأمين وإعادة التأمين. وبسبب عدم أخذ الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الاعتبار فإن استمرار هذه الممارسات قد يؤدي إلى إغتراف غير مناسب، أو عدم إعراف، بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والتفقات. ومن وجهة نظر أعضاء المجلس المذكورين أن المؤسسة إذا لم تكن قادرة على تلبية المتطلبات الأساسية للفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، فينبغي أن لا يسمح لها بوصف بياناتها المالية أنها أعدت بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أراء ٤ لقد تزايدت مخاوف أعضاء المجلس المذكورين بسبب تأخير إكمال المرحلة ٢ من مشروع المجلس حول محاسبة عقود التأمين. وعلى الرغم من أن المرحلة ٢ على جدول الأعمال الحالي للمجلس إلا أن من المستبعد أن يستطيع المجلس إعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية حول عقود التأمين في وقت قريب. وعليه فمن المرجح أن الإعفاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ سيقى نافذا لبعض الوقت.

هولميش الإستثمار المستقبلية و"محاسبة الظل"

أراء ٥ اعترض البروفيسور بارث والسادة غارنت وليمسرنغ وسميث على الأسباب الإضافية التي لن تسمح للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تتضمن استئصال هولميش الإستثمار المستقبلية في قياس التزامات التأمين. وقد تفقوا على وجهة النظر التي تم التعبير عنها في الفقرة استنتاج ١٣٤ من أن التفقات النقدية من الأصول ليست ذات صلة بالنسبة لقياس الالتزام (ما لم تؤثر هذه التفقات النقدية على التفقات النقدية الناشئة عن الالتزام أو خصائص الالتزام المتعلقة بالالتزام) وبالتالي فهم يعتقدون بأن التغيير في السياسة المحاسبية لعقود التأمين التي تطبق هولميش الإستثمار المستقبلية لقياس الالتزامات الناشئة عن عقود التأمين يقلل من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. ولا يعتقدون أن الجوانب الأخرى لنماذج محاسبة عقد التأمين يمكن أن ترجح على هذا التقليل.

٦٠٤ أراء لا يسمح أعضاء المجلس الأربعة المذكورين أيضاً للمؤسسات بتغيير سياساتها المحاسبية لعقود التأمين وإعادة التأمين إلى سياسات تسمح باستعمال ما يسمى "محاسبة الظل"، إذ أنهم لا يعتقدون أن التغيير في المبالغ المسجلة للإلتزامات التأمين (بما فيها تكاليف الشراء المؤجلة والأصول غير الملموسة) بموجب "محاسبة الظل" ينبغي الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن مجرد كون هذه التغييرات في قياس المسؤولية تصعب على أساس التغييرات في قياس الأصول ليس أمراً ذا صلة. ويعتقد أعضاء المجلس المذكورين أن هذه التغييرات في الإلتزامات التأمينية تؤدي إلى نفقات ينبغي الاعتراف بها بموجب الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية كربح أو خسارة.

الأدوات المالية التي تتضمن ميزة المشاركة الإختيارية

٦٠٥ أراء لا يسمح البروضور بارث والسيدان ليسنورن وسميث للمؤسسات بالمحاسبة على الأدوات المالية التي تحتوي على ميزة المشاركة الإختيارية على أساس يختلف عن تلك التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية، الإقصاح والعرض"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الاعتراف والقياس"، حيث تطلب هذه المعايير من المؤسسات فصل مكونات الأداة المالية المركبة والاعتراف بمكون الإلتزام مبنياً بالقيمة العادلة وإسناد أية متبقيات إلى مكون حقوق الملكية. يعتقد أن أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين أن الصعوبة في تحديد ما إذا كانت ميزة المشاركة الإختيارية هي التزم أو حق ملكية لا تعرق تطبيق متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على مكون الإلتزام أو حق الملكية حالما تجري المؤسسة هذا التحديد. كما يعتقدون أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين بأن المؤسسة ستخطئ في ذكر مصروفات الفائدة إذا كان مكون الإلتزام المالي لم يتم قياسه مبنياً بالقيمة العادلة.

٨٠٥ أراء يطلب أعضاء المجلس الثلاثة المذكورين من المؤسسات التأكد في جميع الحالات من أن الإلتزام المعترف به للأدوات المالية المحتوية على ميزة المشاركة الإختيارية لا نقل عن المبلغ الذي كان لينتج من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العنصر المضمن، حيث أن الفقرة ٣٥ من هذا المعيار تتطلب ذلك إذا كانت المؤسسة لا تصنف أياً من هذه المزاي كالإلتزام أو تصنف بعضها منه كذلك إلا أنها لا تصنفها جميعها كالإلتزام.

الأدوات المالية

٩٠٥ أراء خلف السيد سميث أيضاً هذا المعيار لأنه يعتقد أنه يعرف عقود التأمين بشكل موسع وينتج المجال أمام إعفاءات غير ضرورية من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. ومن وجهة نظره فإن هذا يسمح بصياغة الأحكام التعاقدية لتجنب متطلبات هذه المعايير والتخفيف من أثرها وإضافة تعقيد معتبر على تفسيرها وتطبيقها وتطبيق هذا المعيار. ويعتقد أيضاً أن العديد من الإعفاءات المبنية على الحاجة لتجنب التغيير في الأنظمة، هي ضمن عقود التأمين وتتطلب توسيع الأنظمة قبل إكمال المرحلة ٢ من المشروع. ويعتقد السيد سميث كذلك أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمنان حالياً الحلول المناسبة عند استحالة إجراء القياس بشكل يمكن الإعتماد عليه، وعندما يكون من شأن هذه الحلول أن تجعل محددات الأنظمة شفافة.

١٠٠ أراء تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة المكون الإيداعي لعقد التأمين إذا كان بإمكان شركة التأمين أن تقيس المكون الإيداعي بشكل منفصل وإذا لم تكن السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الاعتراف بكافة الحقوق والإلتزامات الناشئة عن المكون الإيداعي.

وبين السيد سميت أن المكون الإبداعي يتكون كاملاً من الالتزامات المالية أو الأصول المالية. وبالتالي فهو يعتقد أن المكون الإبداعي بالنسبة لكلفة عقود التأمين يجب تجزئته. كما يبين السيد سميت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب فصل مكون الإنترام في الأداة المالية المركبة بالقيمة العادلة ومحاسبة المتبقي كحقوق ملكية. ويعتقد أن هذا الأسلوب يمكن أن ينطبق بالقياس عندما يتضمن عقد التأمين التزام مالي ويكون من شأنه أن يقدم حلاً متفقاً.

أراء ١١ يعزل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإقرار أن المشتقات الضمنية والمقدد الأساسي مرتبطان بشكل وثيق إذا كان أحدهما يعزز الآخر بشكل لا يمكن للمؤسسة معه أن تقيس المشتقات الضمنية بشكل منفصل، وهو ما يخلق إعفاءً من متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالمحاسبة على هذه المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. ولا يتفق السيد سميت مع هذا التعديل وتحديداً إذا كان العقد يسمح لحامل الوثيقة بالحصول على تسوية مالية مبنية على المشتق بدلاً من الإبقاء على التأمين. ويعتقد السيد سميت أن بديل للتسوية النقدية المبنية على المشتق هو الإنترام المالي وينبغي قياسه بالقيمة العادلة.

أراء ١٢ بالنسبة للعقد التي تتناولها الفقرة السابقة يعتقد السيد سميت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على حل متفوق لا يشجع بناء العقد على نحو يهدف إلى الاستفادة من الإستهانة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذ أنه يتطلب أن يتم قياس العقد كاملاً بالقيمة العادلة عندما لا يمكن فصل المشتقات الضمنية بشكل يمكن الاعتماد عليه من العقد الأساسي. إلا أن السيد سميت يميل إلى تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليتطلب القياس بالتكلفة إذا كان من غير الممكن قياس العقد بكامله بالقيمة العادلة بشكل موثوق وكان يتضمن مكوناً تأمينياً هاماً ومشتقاً ضمناً، وبذلك يكون هذا التعريف منسجماً مع المتطلبات المشابهة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة لأدوات حقوق الملكية غير المسعرة. ومن أجل جعل محددات النظام أكثر شفافية كان يود السيد سميت أن يضيف الإفصاح المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما فيه حقيقة أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق إضافة إلى وصف عقود التأمين مدار البحث والمبالغ المسجلة لها وتوضيحاً لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق ونطاق التقديرات الذي يرجح أن تقع ضمنه القيمة العادلة إذا كان ذلك ممكناً.

أراء ١٣ كان السيد سميت يود أن يستبعد من تعريف عقد التأمين تلك العقود التي تعتبر ناقلة لمخاطر تأمين هامة منذ البداية فقط لكونها تتضمن خيار تسعير يسمح لحاملها بشراء التأمين بسعر محدد في تاريخ لاحق. وكان أيضاً يود أن يستبعد من التعريف تلك العقود التي يكون فيها المكون للتأميني منقضيًا وهو يعتقد أن أي التزام مالي يتبقى هو أدوات مالية ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

معارضة تقصومي بإماداً

أراء ١٤ يعارض السيد إماداً إصدار هذا المعيار لأنه يعتقد أنه لا يحل بشكل مناسب التباين في أساس القياس بين الأصول المالية لشركة التأمين والالتزامات التأمينية وبشكل خاص:

(أ) لا يتفق مع خيار تضمين محل الخصم الحالي بالنسبة للالتزامات التأمين المحددة.

(ب) يعتقد أنه كان على المجلس أن يقدم أساليب عملية للتخفيف من أثر التباين المحاسبي باستخدام أساليب تعتمد جزئياً على الممارسات الحالية التي تتضمن استمالة أوسع -بما مقيّد- للتكلفة المضافة.

خيار تضمين معدل الخصم الحالي

أراء ١٥ لا يتفق السيد يامادا مع الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التي تخلق خيار تضمين معدل الخصم الحالي للإلتزامات التأمين المحددة، ويتعاطف مع وجهة النظر المعبر عنها في الفقرة لاستنتاج ١٧٥ التي تقضي بأن تضمين معدل الخصم الحالي المبني على السوق بدلاً من معدل الخصم التاريخي من شأنه أن يزيد من ملائمة وموثوقية البيانات المالية لشركة التأمين. إلا أنه وكما تم توضيحه في الفقرة لاستنتاج ١٧٦ فإن "المجلس أن يتناول معدلات خصم وأسس تسمية الإلتزامات حتى المرحلة ٢". وبالتالي يعتقد السيد يامادا أن من غير المناسب التعامل مع قياس الإلتزامات التأمينية في المرحلة ١ من هذا المشروع.

أراء ١٦ وبالإضافة إلى ذلك يعتقد السيد يامادا بوجوب أن يكون هناك اختبار دقيق لتقييم ما إذا كان التغيير في المبالغ المسجلة للإلتزامات التأمين المحددة يخفف من التغييرات في المبالغ المسجلة بالتمسية للإلتزامات المالية. فمن دون هذا الاختبار تتمتع الإدارة بحرية الاختيار لتقرير المدى الذي تقدم ضمنه إعادة قياس للإلتزامات التأمينية. وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خلص إليه المجلس من أن الفقرة لاستنتاج ١٧٦ من "الزيادة في الملائمة والموثوقية الناتجة عن إدخال معدلات خصم الحالية يمكن أن تتجاوز سلبيات السماح بسياسات محاسبية غير مطابقة بشكل متوافق على كافة الإلتزامات المشابهة".

أراء ١٧ كما أن الخيار المنصوص عليه في الفقرة ٢٤ ليس طريقة فعالة لتخفيف للتباين المحاسبي من وجهة نظر السيد يامادا لأنه يتفق مع تحليل المجلس المتمثل بأن "الحديد من شركات التأمين قد لا يتوفر لديها أنظمة لتسمية الإلتزام استجابة للتغييرات في معدلات الفائدة، وقد ترغب بتطوير هذه الأنظمة حتى بالنسبة للإلتزامات المحددة في مقبل كافة الإلتزامات" كما تم توضيحه في الفقرة لاستنتاج ١٧٧(د)(١).

الأصول المحجوزة لدعم الإلتزامات التأمينية

أراء ١٨ كما تم بيانه في الفقرة لاستنتاج ١٧١ حث العديد من المجاوبين على مسودة العرض ٥ المجلس على استكشاف طرق لتخفيض التباين المحاسبي. وقد بين السيد يامادا أن هذا المعيار يقدم بعض الحلول المحدودة للتباين المحاسبي من خلال توضيح أن بالإمكان استعمال "حاسبة الظل" وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للسماح بخيارين منفصلين عندما يكون على المؤسسة أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية. ويتضمن هذا المعيار أيضاً خياراً بتقديم الخصم الحالي المبني على السوق بالنسبة للإلتزامات التأمين المحددة ولكن للأسباب المبينة في الفقرات أراء ١٥-١٧ لا يدعم السيد يامادا هذا الخيار.

أراء ١٩ يعتقد السيد يامادا أنه كان من المناسب تقديم طريقة أوسع وقابلة للتطبيق للتخفيف من أثر التباين المحاسبي. ولكن المرحلة ١ ليست مرحلة تمهيدية للمرحلة ٢ يتفق السيد يامادا مع وجهة النظر القائلة بأن الحلول العملية في المدى القصير هي وحدها المبينة على الممارسات الحالية لشركات التأمين. ويعتقد أنه إذا سمح بإعادة قياس الإلتزامات التأمينية من خلال معدل خصم حالي مبني

على السوق كوسيلة لحل التباين فيجب أيضا السماح في المرحلة ١ بفترة جديدة من الإلتزامات المسجلة بالتكلفة المضافة كما هو الحال في الإجراء الوبائي 'ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة' (DSR).

أراء ٢٠٠ على الرغم من أن السيد يامادا يقر بأن أسلوب 'ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة' قد لا يقود إلى قياسات أكثر ملائمة وموثوقة، فهو يشير أن لدى شركات التأمين سنوات عديدة من الخبرة في تطبيق هذا الأسلوب الذي نشأ في عام ٢٠٠٠ عندما أدخلت اليابان معيارا محاسبيا للأدوات المالية يتشابه مع معايير المحاسبة الدولية ٣٢ و ٣٩. ويستند بعدم وجود حل مثالي في المرحلة ١ وأنه بالإضافة إلى الإقصاء عن المعلومات بالقيمة العادلة كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فإن أسلوب 'ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة' قد يقدم حلا معقولا للمرحلة ١ وبالتالي فهو لا يتفق مع ما خلص إليه المجلس من أن الفقرة استتاج ١٧٨ التي تعدل متطلبات القياس الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول المالية "من شأنها أن تخفف ملائمة وموثوقية البيانات المالية إلى حد غير مقبول". وبالفعل فإن السيد يامادا يستند أن الإعفاء في هذا المعيار من الفقرات ١٠-١٢ في معيار المحاسبة الدولي ٨ قد ينتقص من ملائمة وموثوقية البيانات المالية أكثر مما كان سيحدث في حال تقديم أسلوب 'ضمانات الدين المخصصة لاحتياطي الوثيقة'.

المحتويات

إرشادات تنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"

المقدمة	١
تعريف عقد التأمين	٢
المشتقات الضمنية	٣-٤
تجزئة المكون الإبداعي	٥
محاسبة الظل	٦-١٠
الإفصاح	١١-٧٠
الغرض من هذه الإرشادات	١١-١٤
المعنية	١٥-١٦
شرح المبالغ المعترف بها	١٧-٤٠
السياسات المحاسبية	١٧-١٨
الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات	١٩-٣٠
الإعتراضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد	٣١-٣٣
التغيير في الفرضيات	٣٤-٣٦
التغيير في التزامات التأمين والبنود ذات العلاقة	٣٧-٤٠
المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالمشتقات النقدية المستقبلية	٤١-٧٠
أهداف إدارة المخاطر وسياسات تقليل مخاطر التأمين	٤٨
شروط ولحكام عقد التأمين	٤٩-٥٠
مخاطر التأمين	٥١
تحليل الحساسية	٥٢-٥٤
تركيزات مخاطر التأمين	٥٥-٥٨
تطور المطالبات	٥٩-٦١
مخاطر معدل الفائدة ومخاطر الائتمان	٦٢-٦٥
التعرض لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية	٦٦-٧٠
مؤشرات الأداء الأساسية	٧١
الأمثلة	بعد الفقرة
١ تطبيق تعريف عقد التأمين	٢
٢ المشتقات الضمنية	٤
٣ تجزئة المكون الإبداعي لعقود إعادة التأمين	٥
٤ محاسبة الظل	١٠
٥ الإفصاح عن تطور المطالبات	٦١

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"

أُرفقت هذه الإرشادات بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلا أنها لا تشكل جزءاً منه.

المقدمة

تنفيذ ١ تتضمن إرشادات التنفيذ هذه ما يلي:

- (أ) توضح أي العقود والمشتقات الضمنية هي ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات تنفيذ ٢-٤).
- (ب) تتضمن مثالا عن عقد تأمين يتضمن مكونا إيداعيا يحتاج إلى التجزئة (الفقرة تنفيذ ٥).
- (ج) توضح محاسبة الخلل (الفقرات تنفيذ ٦-١٠).
- (د) تناقش كيف يمكن لشركة التأمين أن تلبى متطلبات الإفصاح في هذا المعيار (الفقرات تنفيذ ١١-٧١).

تعريف عقد التأمين

تنفيذ ٢ يوضح المثال تنفيذ ١ تطبيق تعريف عقد التأمين إلا أنه لا يوضح كافة الظروف المحتملة.

المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
١.١	عقد التأمين (انظر التعريف في الملحق ١ من هذا المعيار وللإرشادات في الملحق ب).
٢.١	عقد التأمين (ما لم تكن المبالغ الطارئة غير هامة في كافة السيناريوهات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تعاني شركة التأمين من خسارة هامة من عقد مفرد إذا توفي حامل الوثيقة مبكراً. انظر المثال (١-٢٣) إلى (٢٧) المزيد من التوضيح حول جزاءات التخلي.
٣.١	يتضمن هذا العقد مكوناً إيداعياً (١٠٠% من قيمة الوحدة) ومكوناً تأمينياً (منافع الوفاة الإضافية البالغة ١%). تسمح الفقرة ١٠ من هذا المعيار بالتجزئة (إلا أنه يتطلبها فقط إذا كان المكون التأميني مادياً ولم تكن شركة التأمين ملزمة أن تتصرف بكافة الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي). وإذا كان المكون التأميني غير مجزأ يكون العقد بكامله عقد استثمار لكون المكون التأميني غير هام بالنسبة لكامل العقد.
٤.١	عقد التأمين (ما لم يكن المبلغ المشروط غير ذي أهمية في كافة الحالات ذات المضمون التجاري). يمكن أن تلحق بشركة التأمين خسارة هامة من جراء عقد مفرد إذا بقي المستفيد من الدخل السنوي على قيد الحياة أطول من المتوقع.
٥.١	الهيئات الصافية: يتلقى الشخص المؤمن مبلغاً في حال بقاءه على قيد الحياة إلى تاريخ معين إلا أن المستفيدين لا يتلقون شيئاً إذا توفي ذلك الشخص قبل التاريخ المحدد.
٦.١	الدخل السنوي المؤجل: يتلقى حامل الوثيقة أو يمكن له أن يختار أن يتلقى دخلاً مشروطاً بمدى الحياة بنسب مضمونة منذ البداية.

تتبع الصفحة السابقة المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
٧.١	الدخل السنوي الموزع: يتلقى حامل الوثيقة أو يستطيع أن يختار أن يتلقى الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بنسب تسود عندما يبدأ الدخل سنوي.
٨.١	عقد الإستثمار الذي لا يتضمن ميزة مشاركة لاختيارية
٩.١	عقد الإستثمار التي يتضمن ميزة المشاركة الاختيارية.
١٠.١	عقد الإستثمار التي يكون فيها الدفع مرتبط بملقديا (دون تقدير) بالعقد على وعاء محدد من الأصول في حيازة شركة التأمين.
١١.١	العقد الذي يتطلب دفعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي لحقت به بسبب عدم قيام مدّين معين بالدفع في تاريخ الإستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. يمكن للعقد أن يأخذ أشكال قانونية مختلفة (عقد تأمين، ضمان مالي، أو خطاب ضمان).
١٢.١	ضمانة مالية لا تتطلب كشرط مسبق للنفع أن يكون حامل الوثيقة معرض، وتكبد خسارة من، تخلف المدّين عن سداد دفعات على حساب الأصول المضمونة. ومن الأمثلة على هذا العقد ذلك العقد الذي يشترط سداد دفعات استجابة للتغيرات في تصنيف إئتماني محدد أو في مؤشر إئتمان.

يتبع الصفحة السابقة	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
١٣.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب عقد، يتطلب العقد من كافة المشاركين دفع مساهمات للصندوق بحيث يتمكن من تلبية الإلتزامات التي تترتب على المشاركين (وربما غيرهم)، وعادة ما يكون المشاركون من مهنة واحدة (مثلاً: تأمين أو البنوك أو السفريات)
١٤.١	صندوق الضمان المنشأ بموجب قانون.
١٥.١	تأمين القيمة المتبقية أو ضمان القيمة المتبقية. تكون الضمانة من قبل أحد الأطراف بالقيمة العادلة في تاريخ مستقبلي بالنسبة لأصل غير مادي يحوزه مستفيد من التأمين أو الضمان.
	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار (ما لم تكن التغييرات في ظروف الأصل ذات أثر غير هام). إن مخاطرة التغيير في القيمة العادلة بالنسبة للأصل غير المادي ليست مخاطرة مالية ذلك أن القيمة العادلة لا تعكس فقط سعر السوق لتلك الأصول (متغير مالي) وإنما حالة الأصل المحدد الذي يتم الاحتفاظ به (متغير غير مالي).
	ومع ذلك إذا كان العقد يعرض المستفيد فقط عن التغييرات في سعر السوق لا عن التغييرات في حالة أصل المستفيد فإن العقد مشتق وضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
	إن ضمانات القيمة المتبقية المعطاة من المؤجر بموجب عقد الإيجار التمويلي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "الإيجارات".
١٦.١	كفالة المنتجات الصادرة عن المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة مباشرة.
١٧.١	كفالة المنتجات الصادرة عن طرف ثالث.
١٨.١	عقد تأمين المجموعات التي تحمي شركة التأمين حقا تعاقدياً نافذاً وغير قابل للإلغاء لاستعادة المطالبات المدفوعة عن الأقساط المستقبلية مع التعويض المناسب عن القيمة الزمنية للنقد.
	مخاطر التأمين ليست هامة. وبالتالي فإن العقد أداة مالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
	تتعلق الخدمة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ (الإعتراف كختمت عند تقديمها مع مراعاة الشروط المختلفة).

يتبع الصفحة السابقة	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
١٩.١ ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأصلي أو لفائدة أو كلاهما في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطاً يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.	أداة مالية مع مشتق ضمني. كلا من شركة التأمين وحامل العقد يقيسان المشتق الضمني بالقيمة العادلة.
٢٠.١ ضمان الكوارث: سند ضمان يتم بموجبه تخفيض دفعات المبلغ الأصلي أو لفائدة أو كلاهما بشكل كبير في حال وقوع حدث مسبب محدد ولا يتضمن هذا الحدث المسبب شرطاً يجعل مصدر الضمان يتكبد خسارة.	العقد هو عقد تأمين ويتضمن مكوناً تأمينياً (حيث يكون مصدره في حكم حامل الوثيقة وحمل العقد في حكم شركة تأمين) ومكون إيداعي. (أ) إذا تمت تلبية شروط محددة فإن الفترة ١٠ من هذا المعيار تتطلب من حامل العقد تجزئة المكون الإيداعي وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عليه. (ب) يحاسب مصدر العقد على المكون للتأمين كإعادة تأمين إذا كان يستعمل الضمان لهذه الغاية أما إذا لم يكن يستعمله كذلك فلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار الذي لا يتناول محاسبة حامل الوثيقة لمقود التأمين المباشرة. (ج) بموجب الفقرة ١٣ من هذا المعيار بإمكان حامل العقد الاستمرار بمحاسبته الحالية للمكون للتأمين ما لم تتضمن ممارسات ممنوعة بموجب الفقرة ١٤.
٢١.١ عقد التأمين الصادر عن شركة التأمين لصالح خطة منافع تقاعد محددة تغطي موظفي شركة التأمين أو مؤسسة أخرى توحد حساباتها ضمن نفس البيانات المالية لشركة التأمين.	يستبعد هذا العقد عادة من البيانات المالية التي ستضمن: (أ) كامل مبلغ التزام التقاعد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" دون الخصم لحقوق الخطة بموجب العقد. (ب) لا التزام على حامل الوثيقة بموجب العقد. (ج) الأصول تدعم العقد.
٢٢.١ عقد تأمين صادر للعاملين نتيجة لخطة مساهمة تقاعدية محددة. المنافع التقاعدية عن خدمات الموظفين في الفترات الحالية والسابقة ليست مشروطة على الخدمة المستقبلية. تصدر شركة التأمين أيضاً عقوداً مشابهة بنسب الشروط لأطراف ثالثة.	عقد تأمين ضمن نطاق هذا المعيار. إذا كان صاحب العمل يدفع جزءاً من أقساط الموظفين أو يدفعها جميعها فإن الدفع من قبل صاحب العمل هو من منافع الموظفين ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩. انظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٩ للفترات ٢٩-٤٢ و ١٠٤-١٠٤ (د). كما أن "وثيقة التأمين المؤهلة" كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ١٩ لا تحتاج لأن تلبى تعريف عقد التأمين في هذا المعيار.

<p>يتبع الصفحة السابقة</p> <p>المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين</p>	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
٢٣.١	عقد القرض التي تتضمن رسوم دفع مسبقة يتم التنازل عنها إذا كانت الدفعة المسبقة ناتجة عن وفاة المقترض.
٢٤.١	عقد القرض التي تتضمن التنازل عن إعادة دفع كامل رصيد العقد في حال وفاة المقترض
٢٥.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تعديل للقيمة السوقية (MVA) من القيم التي يتم التخلي عنها أو من منافع الوفاة من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية، ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الإستحقاق.
٢٦.١	العقد الذي يسمح لشركة تأمين بخصم تسوية القيمة السوقية من قيم للتخلي أو دفعات الإستحقاق من أجل عكس أسعار السوق الحالية للأصول الأساسية ولا يسمح العقد بتعديل القيمة السوقية بالنسبة لمنافع الوفاة.

يُتبع الصفحة السابقة	
المثال ١: تطبيق تعريف عقد التأمين	
نوع العقد	المعاملة في المرحلة ١
٢٧.١	<p>يحصل حامل الوثيقة على منافع إضافية لكون تعديل القيمة السوقية يتم تطبيقه عند الوفاة أو الإستحقاق إلا أن المنفعة لا تنقل مخاطر تأمين من حامل الوثيقة حيث يكون من المؤكد أن حامل الوثيقة سيعيش أو يموت وأن المبلغ مستحق الأداء عند الوفاة أو الإستحقاق يتم تعديله وفق القيمة الزمنية للنقود (انظر الفقرة ب٢٧ من هذا المعيار) والعقد هو عقد استثمار.</p> <p>يجمع هذا العقد بين الميزتين الموضحتين في الأمثلة تنفيذ ١- ٢٥ و ٢٦-١ وعندما يتم دراستهما بشكل منفصل فإن هاتين الميزتين تنقلان مخاطر تأمين، إلا أنه وعند جمعهما فبهما لا تنقلان مخاطر تأمين، وبالتالي لا يكون من المناسب فصل هذا العقد إلى اثنتين من المكونات "التأمينية".</p> <p>وإذا كان المبلغ ولجب الدفع عند الوفاة غير معدل بالكامل على القيمة الزمنية للنقود أو معدل بطريقة أخرى فإن العقد قد ينقل مخاطر تأمين و إذا كانت المخاطرة للتأمينية هامة فيكون العقد عقد تأمين.</p>
٢٨.١	<p>العقد يابى تعريف عقد التأمين، وصدر عن مؤسسة ضمن مجموعة (على سبيل المثال شركة تأمين مراقبة) لصالح مؤسسة أخرى في نفس المجموعة.</p> <p>تحذف هذه العملية من البيانات المالية الموحدة للمجموعة.</p> <p>إذا تمت إعادة تأمين العقد الداخلي ضمن المجموعة بواسطة طرف ثالث ليس جزءاً من المجموعة فإن عقد إعادة التأمين يعامل كمقد تأمين مباشر في البيانات المالية الموحدة لكون العقد لداخلي ضمن المجموعة قد تم استبعاده عند التوحيد.</p>
٢٩.١	<p>الاتفاقية التي بموجبها تموض المؤسسة أ المؤسسة ب عن الخصائر في واحد أو أكثر من العقود الصادرة عن المؤسسة والتي لا تنقل مخاطر تأمين هامة.</p> <p>العقد هو عقد تأمين إذا كان ينقل مخاطر تأمين هامة من المؤسسة ب إلى المؤسسة أ حتى وإن كان بعض أو كل العقود الفردية لا تنقل مخاطر تأمين هامة إلى المؤسسة ب.</p> <p>العقد هو عقد إعادة تأمين إذا كان أي من العقود الصادرة عن المؤسسة ب عقد تأمين وإلا فالعقد هو عقد تأمين مباشر.</p>
(١) مصطلح "العقد الاستثمارية" يعتبر مصطلح غير رسمي للحصول على مناقشة سهلة. ويعود إلى مصطلح الأدوات المالية التي لا تقابل في التعريف عقود التأمين.	

المشتقات الضمنية

تنفيذ ٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المؤسسة فصل المشتقات الضمنية التي تلبي شروطاً محددة عن الأداة الأساسية التي تحتوي هذه المشتقات، وقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة والإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل المشتق الضمني الذي يلبي بذاته تعريف عقد التأمين (الفقرة ٧ من هذا المعيار) إلا أن فصل هذه المشتقات الضمنية وقياسها بالقيمة العادلة ليس ممنوعاً إذا كانت السياسات المحاسبية الحالية لشركة التأمين تتطلب الفصل أو إذا أجرت شركة التأمين تغييراً في سياساتها المحاسبية وكان هذا التغيير يُلبي معايير الفقرة ٢٢ من هذا المعيار.

تنفيذ ٤ يشرح المثال تنفيذ ٢ معاملة المشتقات الضمنية التي تحتويها عقود التأمين وعقود الاستثمار علماً بأن مصطلح "عقد استثمار" مصطلح غير رسمي يستعمل لتسهيل النقل، ويشير إلى الأدوات المالية التي لا تلبي تعريف عقد التأمين. ولا يوضح المثال كافة الظروف المحتملة. وفي المثال فإن عبارة "تجسّد القيمة العادلة المطلوب" تعني أن على مصدر العقد القيام بما يلي:

- (أ) قياس المشتق الضمني بالقيمة العادلة وتضمن التغيرات بقيمتها العادلة في الربح أو الخسارة.
- (ب) فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي ما لم يتم قياس العقد بأكمله بالقيمة العادلة وتضمن التغير في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة.

المثال ٢: المشتقات الضمنية		
نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
١.٢ منافع الوفاة المرتبطة بسعر حق الملكية أو مؤشر حق الملكية واجبة الدفع عند الوفاة أو تأجيل الدخل السنوي وليس عند التخلي أو الإستحقاق.	إن ميزة مؤشر حق الملكية هي عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) لكون حامل الوثيقة يستفيد منها فقط عند حدوث الحدث المؤمن منه. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بأكمله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).
٢.٢ منافع الوفاة التي تكون أكبر من: (أ) قيمة الوحدة لصندوق الاستثمار (تساوي القيمة واجبة الأداء عند التخلي أو الإستحقاق)؛ و (ب) الحد الأدنى المضمون.	إن ما يزيد عن الحد الأدنى المضمون زيادة على سعر الوحدة هو منفعة وفاة (مشابهة للدفعات في عقد ثلاثي المصبيات، انظر المثال تنفيذ ٢-١٩) وهو ما يلبي تعريف عقد التأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بأكمله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمرية المشروطة غير هامة).

تتبع الصفحة السابقة		المثال ٢: المشتقات الضمنية	
نوع المشتق الضمني	المعاملة إذا كان المشتق قسي عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق قسي عقد في عقد استثمار أساسي	
٣.٢	الخيار بأخذ دخل سنوي مشروط مدى الحياة بالنسبة المضمونة (ضمانة مرتبطة بمعدلات الفائدة والتغيرات في الوفيات).	إن الخيار المشتق هو عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمريّة المشروطة غير هامة) إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق. إن العقد بكامله عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمريّة المشروطة غير هامة).
٤.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي أو الإستحقاق التي تكون مساوية أو أكثر من سعر السوق عند الإصدار وليست مربوطة بدين.	إن الضمانة المشتقة ليست عقد تأمين (ما لم تكن الدفعات العمريّة المشروطة غير هامة) إلا أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (الفقرة ٣٣(ب) من الملحق أ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	قياس القيمة العادلة غير مسموح (الفقرة ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
		إذا كانت الدفعات الهامة دفعات عمريّة مشروطة فإن العقد عقد تأمين ويتضمن مكوناً إبداعياً (الحد الأدنى المضمون) إلا أن من غير المطلوب من شركة التأمين أن تجزئ العقد إذا كانت تحرف بكافة الالتزامات الناشئة عن المكون الإبداعي (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).	
		إذا كان إلغاء المكون الإبداعي يتطلب من حامل الوثيقة إلغاء المكون التأميني فإن خيار الإلغاء قد يكونان متركبان وإذا لم يكن من الممكن قياس خيار إلغاء المكون الإبداعي بشكل منفصل (أي دون دراسة الخيار الآخر) فإن الخيارين يعتبران جزءاً من المكون التأميني (الفقرة ٣٣(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	
٥.٢	الضمانة المشتقة لمعدلات الفائدة الدنيا في تحديد قيم التخلي التي تكون أقل من سعر السوق عند الإصدار لو مربوطة بدين.	ليست الضمانة المشتقة عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة المشتقة دخل سنوي مشروط إلى مدى هام). يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً (الفقرة ٣٣(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة مطلوب (الفقرة ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ينبع الصفحة السابقة		المثال ٢: المشتقات الضمنية	
نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد استثمار أساسي
٦.٢	الضمانات المشتقة لدفعات الحد الأدنى من الدخل السنوي إذا كانت الدفعات السنوية مرتبطة تعاقبياً بعوائد الاستثمار أو بسعر الأصول.	لا يمكن تأمين	في عقد استثمار أساسي
(أ)	ضمانات لا تنطبق إلا بالدفعات التي ليست دخلاً سنوياً مشروطاً.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق. كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
(ب)	ضمانات لا تنطبق إلا بالدفعات التي تعتبر دخلاً سنوياً مشروطاً.	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين وقياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم اعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، انظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	إن قياس القيمة العادلة مطلوب (ما لم يتم اعتبار الضمانة أنها ذات علاقة وثيقة بالعقد الأساسي لأن الضمانة هي أساس فائدة غير مربوط بدين وهي مساوية أو أكثر من سعر السوق من البداية، انظر الفقرة تطبيق ٣٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
(ج)	بإمكان حامل الوثيقة اختيار الحصول على دفعات تكون أو لا تكون دخلاً سنوياً مشروطاً وتتعلق الضمانة بالاثنتين. وعندما يقوم حامل الوثيقة بالاختيار بإمكان شركة التأمين تعديل أسعار الدخل السنوي المشروط لتعكس المخاطرة التي تتحملها شركة التأمين في ذلك الوقت (انظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار عن العقود التي تحتوي على مراحل تراكم وتسميد منفصلة).	إن الخيار الضمني للاستفادة من ضمانة دفعات الدخل السنوي المشروط هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). وقياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق. إن كامل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
		إن الخيار الضمني للحصول على دفعات ليست دخلاً سنوياً مشروطاً (الخيار الثاني) ليس عقد تأمين. إلا أنه لأن الخيار الثاني وخيار الدخل السنوي المشروط من البدائل المتاحة، فإن قيمتهما العادلة تكون مترابطة. وإذا كانا كذلك بحيث لا تستطيع شركة التأمين قياس الخيار الثاني على حدة (أي دون دراسة خيار الدخل السنوي المشروط) فإن الخيار الثاني يكون ذو علاقة وثيقة بعقد التأمين وفي هذه الحالة يكون قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	

يُتابع الصفحة السابقة		المثال ٢: المشتقات الضمنية	
نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق فسي عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
٧.٢	الضمانة الضمنية لعائد أدنى على حق الملكية عند التخلي أو الإستحقاق.	إن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين (ما لم تكن الضمانة الضمنية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب.
٨.٢	العائد المرتبط بحق الملكية المتاح عند التخلي أو الإستحقاق	إن المشتق الضمني ليس عقد تأمين (ما لم تكن الإيرادات المرتبطة بحق الملكية هي الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام) وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي. إن قياس القيمة العادلة مطلوب.	قياس القيمة العادلة مطلوب.
٩.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية للدنيا التي تكون متاحة فقط إذا اختار حامل الوثيقة الحصول على الدخل السنوي المشروط.	إن الضمانة الضمنية هي عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة) لأن حامل الوثيقة يستطيع أن يستفيد من الضمانة فقط في حال أخذ خيار الدخل سنوي (سواء كانت معدلات الدخل السنوي قد تم تحديدها من البداية أو في تاريخ تأهل الدخل السنوي). إن قياس القيمة العادلة غير مطلوب إلا أنه غير ممنوع.	لا ينطبق، العقد بكامله هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل العمري المشروط غير هامة).
١٠.٢	الضمانة الضمنية لعائدات حقوق الملكية للدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) كدخل سنوي مشروط لمدة محددة أو (ج) نمب دخل سنوي مشروط مدى الحياة بمعدل الدخل السنوي المتأهل في تاريخ تأهل الدخل السنوي.	إذا كانت الدفعات المضمونة ليست مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن خيار الحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة لا ينقل مخاطر تأمين إلى أن يقرر حامل الوثيقة الحصول على الدخل السنوي، وعليه فإن الضمانة الضمنية ليست عقد تأمين وليست ذات علاقة وثيقة بعقد التأمين الأساسي، ويكون قياس القيمة العادلة مطلوباً. وإذا كانت الدفعات المضمونة مشروطة إلى مدى هام بالبقاء على قيد الحياة فإن الضمانة عقد تأمين (يشكل يشبه الهبة الصافية). قياس القيمة العادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	قياس القيمة العادلة مطلوب.

نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
١١.٢	الضمانة الضمنية لعقودات حقوق الملكية الدنيا التي تكون متاحة لحامل الوثيقة إما (أ) كدفعة نقدية أو (ب) دخل سنوي لمدة محددة أو (ج) الدخل السنوي المشروط مدى الحياة بمعدل دخل سنوي يحدد منذ البداية.	إن كامل العقد هو عقد تأمين منذ البداية (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة). إن الخيار بالحصول على دخل سنوي مشروط مدى الحياة هو عقد تأمين ضمني وبالتالي فإن قياس القيمة للعادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع).	لا ينطبق.
١٢.٢	خيار حامل الوثيقة بالتخلي عن العقد مقابل قيمة تخلي نقدية محددة في جدول (أي ليست مصنفة في مؤشر وليست فئة تراكمية).	قياس القيمة للعادلة غير مطلوب (إلا أنه غير ممنوع، للفترة ٨ من هذا المعيار). قد تعتبر قيمة التخلي كمكون إيداعي إلا أن هذا المعيار لا يتطلب من شركة التأمين تجزئة العقد إذا كانت تحترف بكامل الإيرادات الناشئة عن المكون الإيداعي (الفقرة ١٠).	إن خيار التخلي ذو علاقة وثيقة بالعقد الأساسي إذا كانت قيمة التخلي تساوي تقريبا للتكلفة المضافة في كل تاريخ ممارسة الخيار (الفقرة ٣٠ ز) من معيار المحاسبة السنوي ٣٩). وبخلاف ذلك يقيس خيار التنازل بالقيمة العادلة.

يتم الصفحة السابقة		المثال ٢: المشتقات الضمنية	
نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار لاسمى
١٣.٢	خيار حامل للوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة المحاسبية المبينة على قيمة مبدئية ونسبية فائدة ثابتة أو متغيرة (أو مبنية على القيمة العادلة لوعاء من الأدوات المالية التي تحمل فائدة) محتملة بعد خصم تكاليف التخلي	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢-١٢).	كما هو الحال في قيمة التخلي النقدي (المثال تنفيذ ٢-١٢).
١٤.٢	خيار حامل للوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة التخلي على أساس حق الملكية أو سعر سلعة أو مؤشر.	إن الخيار ليس ذا علاقة وثيقة بالعقد الأساسي (ما لم يكن خيار الدخل السنوي المشروط إلى مدى هام). قياس القيمة العادلة المطلوب (الفترة ٨ من هذا المعيار و الفترة تطبيق ٣٠ (د)، (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).	قياس القيمة العادلة المطلوب (الفترة تطبيق ٣٠ (د)، (هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).
١٥.٢	خيار حامل للوثيقة بالتخلي عن العقد بقيمة محاسبية تساوي القيمة العادلة لوعاء من إستثمارات حقوق الملكية بشكل محتمل بعد خصم تكاليف التخلي.	إذا كانت شركة التأمين تقيس هذا الجزء من إستراتيجياتها بالقيمة المحاسبية فلا تكون هناك حاجة لتسميولت مستقبالية للخيار (ما لم تختلف قيمة التخلي بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية) (انظر الفترة تطبيق ٣٣ (ز) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً).	إذا اعتبرت شركة التأمين القيمة المحاسبية على أنها للتكلفة المطغاة أو أنها القيمة العادلة لذلك الجزء من الإلتزام فلا تكون هناك حاجة لتسوية إضافية للخيار (ما لم تكن قيمة التخلي تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية) وبخلاف ذلك يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً.
١٦.٢	ميزة تعاقدية تقدم عائداً يرتبط تعاقبياً (دون تنفيذ) بالمعاد على أصول محددة.	المشتقة الضمنية هي ليست عقد تأمين ولا ترتبط على نحو وثيق بالأخذ (الفترة تطبيق ٣٠ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.	إن قياس القيمة العادلة هو أمر مطلوب.

<p>يتم الصفحة السابقة</p> <p>المثال ٢: المشتقات الضمنية</p>		<p>نوع المشتق الضمني</p>	
<p>المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين</p> <p>أساسي</p>	<p>المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي</p>	<p>١٧.٢</p>	<p>مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق نقدا (أو كدخل سنوي لمدة محددة).</p>
<p>إن المشتق الضمني (الخيار بالحصول على مكافأة الاستمرارية) ليس عقد تأمين (ما لم تكن مكافأة الاستمرارية هي النخل السنوي المشروط إلى مدى هام). لا تتضمن مخاطرة التأمين نقضه أو استمرار المخاطرة (الفقرة ب١٥ من هذا المعيار). قبلت القيمة للعائلة المطلوب.</p>	<p>إن المشتق الضمني (الخيار بالحصول على مكافأة الاستمرارية) ليس عقد تأمين (ما لم تكن مكافأة الاستمرارية هي النخل السنوي المشروط إلى مدى هام). لا تتضمن مخاطرة التأمين نقضه أو استمرار المخاطرة (الفقرة ب١٥ من هذا المعيار). قبلت القيمة للعائلة المطلوب.</p>	<p>١٨.٢</p>	<p>مكافأة الاستمرارية المدفوعة عند الإستحقاق كدخل سنوي مشروط معزز مدى الحياة. مشروط إلا أنه غير ممنوع.</p>
<p>١٩.٢</p>	<p>عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إمداد الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حمل العقد (المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين المسبيين.</p>	<p>عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إمداد الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حمل العقد (المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين المسبيين.</p>	<p>عقد ثنائي المسببات، على سبيل المثال عقد يتطلب الدفع المشروط على توقف إمداد الطاقة الذي يؤثر بشكل سلبي على حمل العقد (المسبب الأول) ومستوى محدد من أسعار الكهرباء (المسبب الثاني). لا يتم الدفع المشروط إلا في حال وقوع كلا الحدثين المسبيين.</p>

يتبع الصفحة السابقة			
المثال ٧: المشتقات الضمنية			
نوع المشتق الضمني		المعاملة إذا كان المشتق في عقد تأمين أساسي	المعاملة إذا كان المشتق في عقد استثمار أساسي
٢٠.٢	أرباح مشاركة غير مضمونة في عقد تأمين على الحياة، حيث يكون المبلغ خاضع تعاقديا لتقدير شركة التأمين إلا أنه مبني تعاقديا على تجربة شركة التأمين الفعلية في المجموعات ذات العلاقة من عقود التأمين.	العقد يتضمن ميزة مشاركة لاختيارية لا مشتق ضمني (الفقرة ٣٤ من هذا المعيار).	لا ينطبق، لأن كلل العقد هو عقد تأمين (ما لم تكن دفعات الدخل السنوي المشروط غير هامة).
(١) تكون المدفوعات مشروطة بسعر معين إذا كانت متوقفة على الموت أو البقاء.			

تجزئة المكون الإيداعي

تنفيذ ٥ تتطلب الفقرة ١٠ من هذا المعيار من شركة التأمين تجزئة بعض عقود التأمين التي تحتوي على مكون إيداعي. يوضح المثال تنفيذ ٣ هذا المتطلب وعلى الرغم من أن ترتيبات هذا النوع أكثر شيوعاً في إعادة التأمين فإن نفس المبدأ ينطبق على التأمين المباشر. إلا أن التجزئة غير مطلوبة إذا كانت شركة التأمين تعترف بالإلتزامات أو الحقوق الناشئة عن المكون الإيداعي.

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

الخلفية

تتوفر الخصائص التالية في عقد إعادة التأمين:

- (أ) تدفع شركة التأمين المباشرة أقساطاً بواقع ١٠ وحدات نقدية في كل سنة ولمدة خمس سنوات.
- (ب) يتم فتح حساب وقائع يعادل ٩٠ ٪ من الأقساط المجمعة (بما فيها الأقساط الإضافية التي تتناولتها الفقرة (ج) أنهاء) ناقص ٩٠ ٪ من المطالبات المجمعة.
- (ج) إذا كان الرصيد في حساب الوقائع سالباً (أي أن المطالبات المجمعة تفوق الأقساط المجمعة) تدفع شركة التأمين المباشرة قسطاً إضافياً يساوي رصيد حساب الوقائع مقسوماً على عدد السنوات الباقية من مدة العقد.
- (د) في نهاية العقد ، إذا كان رصيد حساب الوقائع موجباً (أي أن الأقساط المجمعة تفوق المطالبات المجمعة) تتم إعادة الدفع لشركة التأمين المباشرة وإذا كان الحساب سالباً تدفع شركة التأمين الرصيد إلى معيد التأمين كقسط إضافي.
- (هـ) لا يمكن لأي من الطرفين إنهاء العقد قبل الاستحقاق.
- (و) الحد الأعلى للخسارة الذي يطلب من معيد التأمين دفعه في أي فترة هو ٢٠٠ وحدة نقد.

يعتبر هذا العقد عقد تأمين لكونه ينقل مخاطر تأمين هامة إلى معيد التأمين، وعلى سبيل المثال في الحالة ٢ التي يتم مناقشتها تالياً فإن معيد التأمين ملتزم بدفع منافع إضافية بالقيمة الحالية ، في السنة ١ بواقع ٣٥ وحدة نقد وهو ما يعتبر جوهرياً بوضوح بالنسبة للعقد.

تتناول المناقشة التالية المحاسبة من قبل معيد التأمين، وتطبيق مبادئ مشابهة على المحاسبة من قبل شركة التأمين المباشرة.

(أ) تم التمييز عن المبالغ النقدية في إرشادات التنفيذ بالوحدة النقدية (و.ن.).

يتبع الصفحة السابقة

للمثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ١ - لا يوجد مطالبات

إذا لم تكن هناك مطالبات تتلقى شركة التأمين المباشرة ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥ (٩٠ % من الأقساط المتراكمة البالغة ٥٠ وحدة نقد). وفي الواقع قدمت شركة التأمين المباشرة قرضاً ميقوم معيد التأمين بمسداده بدفعة واحدة بواقع ٤٥ وحدة نقد في السنة ٥.

إذا كانت سياسات شركة التأمين المحاسبية تتطلب منها الاعتراف بالتزامها التعاقدية لتسديد القرض إلى شركة التأمين المباشرة فإن التجزئة مسموحة إلا أنه غير مطلوبة. وإذا كانت السياسات المحاسبية لشركة التأمين لا تتطلب منها الاعتراف بالالتزام لتسديد القرض فيكون مطلوباً من معيد التأمين تجزئة العقد (الفقرة ١٠ من هذا المعيار).

إذا كان مطلوباً من معيد التأمين تجزئة العقد أو إذا اختار ذلك فإنه يقوم بذلك كالآتي:
إن لكل دفعة من شركة التأمين المباشرة مكونين: مقدم قرض (مكون إيداعي) ودفعة للتغطية التأمينية (مكون تأميني). ويتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي، يكون مطلوباً من معيد التأمين أن يقيسه منذ البداية بالقيمة العادلة. ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التكاليف التقديرية المستقبلية من المكون الإيداعي. لنفترض أن معدل الخصم المناسب هو ١٠ % وأن الغطاء للتأميني متساوي في كل سنة عندها يكون قسط الغطاء التأميني متساوياً في كل سنة. إن كل دفعة بواقع ١٠ وحدات نقد من قبل شركة التأمين المباشرة تشكل مقدم قرض بواقع ٦,٧ وحدة نقد وحسب تأمين بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

يحاسب معيد التأمين على المكون للتأميني بنفس الطريقة التي يحاسب فيها على عقود التأمين المنفصلة التي تتضمن أقساطاً بواقع ٣,٣ وحدة نقد.

تكون الحركات في حساب القرض كما يلي:

السنة	الحساب الافتتاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	المقدم (إعادة الدفع)	الحساب الختامي
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٥	٠,٠٠	٠,٠٠	٦,٧٠	٦,٧٠
١	٦,٧٠	٠,٦٧	٦,٧٠	١٤,٠٧
٢	١٤,٠٧	١,٤١	٦,٧٠	٢٢,١٨
٣	٢٢,١٨	٢,٢٢	٦,٧٠	٣١,٠٩
٤	٣١,٠٩	٣,١١	٦,٧٠	٤٠,٩٠
٥	٤٠,٩٠	٤,١٠	(٤٥,٠٠)	٠,٠٠
المجموع		<u>١١,٥٠</u>	<u>(١١,٥٠)</u>	

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإبداعي لعقد إعادة التأمين

تطبيق المتطلبات: الحالة ٢- مطالبات مقدارها ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١

أدرس الآن ما يحدث في حال دفع معدل التأمين مطلوبة بواقع ١٥٠ وحدة نقد في السنة ١. تظهر التفسيرات في حساب الوقائع والأقساط الإضافية للنتيجة كما يلي:

السنة	للقسط الإضافي	للقسط	مجموع	للقسط التراكمي	المطالبات	المطالبات	الأقساط المجمعة	حساب
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة
٠	١٠	٠	١٠	١٠	٠	١٠	٩	
١	١٠	٠	١٠	٢٠	(١٥٠)	(١٣٠)	(١١٧)	
٢	١٠	٣٩	٤٩	٦٩	٠	(٨١)	(٧١)	
٣	١٠	٣٦	٤٦	١١٥	٠	(٣٥)	(٣١)	
٤	١٠	٣١	٤١	١٥٦	٠	(١٥٠)	٦	
		<u>١٠٦</u>	<u>١٥٦</u>		<u>(١٥٠)</u>			

يتبع الصفحة السابقة

المثال ٣: تجزئة المكون الإيداعي لعقد إعادة التأمين

التدفقات النقدية الإضافية الناتجة عن المطالبة في السنة ١

تقود المطالبة في السنة ١ إلى التدفقات النقدية الإضافية التالية مقارنة بالحالة ١:

السنة	الضبط الإضافي	المطالبات المسترد في الحالة ٢	المسترد في الحالة ١	صافي التدفقات النقدية الإضافية	القيمة الحالية بواقع ١٠ %
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١	٠	٠	٠	(١٥٠)	(١٥٠)
٢	٣٩	٠	٣٩	٣٩	٣٥
٣	٣٦	٠	٣٦	٣٦	٣٠
٤	٣١	٠	٣١	٣١	٢٦
٥	٠	٠	(٤٥)	٢٩	٢٧
المجموع	١٠٦	(١٥٠)	(٤٥)	(٥)	(٣٥)

إن للتدفقات النقدية الإضافية قيمة حالية تبلغ ٣٥ وحدة نقد في السنة ١ (على فرض أن معدل الخصم بواقع ١٠ % مناسب) وبتطبيق الفترات ١٠-١٢ من هذا المعيار فإن شركة التأمين المباشرة لا تجزئ العقد وتطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي (ما لم تكن شركة التأمين المباشرة قد اعترفت بإلتزاماتها التعاقدية بإعادة دفع المكون الإيداعي إلى معهد التأمين). وإذا لم يتم ذلك فقد تعترف شركة التأمين المباشرة بمبلغ ١٥٠ وحدة نقد التي قبضتها في السنة ١ كدخل وبلنفقات إضافية في السنوات ٢-٥ كنفقات، إلا أنه وفي الواقع فإن معهد التأمين قد دفع المطالبة بواقع ٣٥ وحدة نقد وقدم قرضاً بواقع ١١٥ وحدة نقد (١٥٠ وحدة نقد ناقص ٣٥ وحدة نقد)، والتي سيتم إعادة دفعها على دفعات.

يبين الجدول التالي التغييرات في رصيد القرض ويفترض الجدول أن القرض الأصلي المبين في الحالة ١ والقرض الجديد في الحالة ٢ يلبيان معايير المعاملة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. علماً بأن المبالغ المذكورة في الجدول مدورة:

للمثال ٣: تجزئة المكون الإبداعي لعقد إعادة التأمين

القرض إلى (من) معبد للتأمين					
المدة	الحساب الاقتلاحي	الفائدة بواقع ١٠ %	الدفع حسب الجدول الأصلي	الدفعات الإضافية في الحالة ٢	الحساب الختامي
٠	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
	-	-	٦	-	٦
١	٦	١	٧	(١١٥)	(١٠١)
٢	(١٠١)	(١٠)	٧	٣٩	(٦٥)
٣	(٦٥)	(٧)	٧	٣٦	(٢٩)
٤	(٢٩)	(٣)	٦	٣١	٥
٥	٥	١	(٤٥)	٣٩	٠
المجموع	(١٨)	(١٢)	(٣٠)		

محاسبة الظل

تنفيذ ٦ تسمح الفقرة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب الممارسة التي يطلق عليها أحيانا اسم "محاسبة الظل". يشرح المثال تنفيذ ٤ "محاسبة الظل".

تنفيذ ٧ إن "محاسبة الظل" ليست هي ذاتها محاسبة تحوط القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولا يكون لها عادة نفس الأثر. فيموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قد يتم تحديد أصل مالي غير مشتق أو التزام مالي غير مشتق كأداة تحوط فقط للتحوط لخطر الصرف الأجنبي.

تنفيذ ٨ لا تنطبق "محاسبة الظل" على الإلتزامات الناتجة عن عقود الاستثمار (أي العقود التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ذلك أن القياس الذي تنطوي عليه هذه الإلتزامات (بما فيها معالجة تكاليف المعاملة ذات العلاقة) لا تعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول. إلا أن "محاسبة الظل" قد تنطبق على ميزة المشاركة الاختيارية ضمن عقد الاستثمار إذا كان قياس هذه الميزة يعتمد على قيمة الأصول أو العائد على الأصول.

تنفيذ ٩ لا تنطبق "محاسبة الظل" إذا كان قياس الإلتزام التلميني لا يحدث بشكل مباشر بدافع الأرباح والخسائر المحققة. وعلى سبيل المثال لنفترض أن الأصول المالية تقاس بالقيمة العادلة والإلتزامات التلمينية تقاس باستعمال معدل خصم يعكس المعاملات في السوق إلا أنه لا يعتمد بشكل مباشر على الأصول الفعلية المحتفظ بها. إن قياس الأصول والإلتزام يعكس التغيير في معدل الفائدة إلا أن قياس الإلتزام لا يعتمد بشكل مباشر على المبالغ المسجلة عن الأصول المحتفظ بها. وبالتالي فإن "محاسبة الظل" لا تنطبق كما أن التغييرات في المبالغ المسجلة من الإلتزام يتم الاعتراف بها كربح أو خسارة لأن أن معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" يتطلب الاعتراف بكامل بنود الدخل والنفقات في الربح والخسارة ما لم يتطلب أحد المعايير أو التفسيرات خلاف ذلك.

تنفيذ ١٠ قد تكون "محاسبة الظل" مناسبة إذا كان هناك رابطة تعاقدية بين الدفوعات إلى حامل الوثيقة والمبالغ المسجلة من أو العائدات على العقارات التي يشغلها المالك. إذا استعملت مؤسسة ما نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، فإنها تعترف بالتغييرات في المبالغ المسجلة عن العقارات التي يشغلها المالك ككفائض إعادة تقييم. أما إذا اختلارت أيضا "محاسبة الظل" فإن التغييرات في قياس الإلتزام التلميني الناتجة عن إعادة تقييم العقارات يتم الاعتراف بها ككفائض إعادة تقييم.

المثال ٤: "محاسبة الظل"

الخلفية

بموجب بعض المتطلبات الوطنية لمعقد التأمين يتم استهلاك تكاليف شراء الموجلة (DAC) طيلة مدة العقد كجزء ثابت من إجمالي الربح المتوقع (EGP). ويشمل إجمالي الربح المتوقع عند الاستثمار بما فيه الأرباح أو الخسائر المحققة (وليس غير المحققة). وتطبق الفائدة على كل من تكاليف شراء الموجلة وإجمالي الربح المتوقع للمحافظة على علاقات القيمة الحالية. ومن أجل التبسيط، يتجاهل هذا المثال الفائدة كما يتجاهل إعادة تقدير إجمالي الربح المتوقع.

في بداية العقد كانت تكاليف شراء الموجلة بالنسبة لشركة التأمين "أ" بمبلغ ٢٠ وحدة نقد تتطابق بهذا العقد وكانت القيمة العادلة (في البداية) لإجمالي الربح المتوقع بمبلغ ١٠٠ وحدة نقد. وبعبارة أخرى فإن تكاليف شراء الموجلة هي ٢٠ % من إجمالي الربح المتوقع في البداية، إلا أنه ولكل وحدة نقد من إجمالي الأرباح المتحققة تغطي شركة التأمين "أ" تكاليف شراء الموجلة بواقع ٢٠ وحدة نقد. وعلى سبيل المثال إذا باعت شركة التأمين "أ" أصلاً واعترفت بربح يبلغ ١٠ وحدات نقد فإن شركة التأمين "أ" تغطي تكاليف الشراء الموجلة بواقع وحدتي نقد (أي عشرين % من ١٠ وحدات نقد).

وقبل اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. في العام ٢٠٠٥ قامت شركة التأمين "أ" أصولها المالية على أساس التكلفة. (وعليه فإن إجمالي الربح المتوقع بموجب هذه المتطلبات المحلية يشمل فقط الأرباح أو الخسائر المحققة). ومع ذلك تصنف الشركة أصولها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها موفّرة برسم البيع. وبهذا تقيس شركة التأمين "أ" الأصول بالقيمة العادلة وتتعرف بالتغيرات في قيمتها العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية. وفي العام ٢٠٠٥ اعترفت شركة التأمين "أ" بالربح غير المتحقق بواقع ١٠ وحدات نقد على الأصول التي تدعم العقد.

في العام ٢٠٠٦ باعت شركة التأمين "أ" الأصول بمبلغ يساوي قيمتها العادلة في نهاية عام ٢٠٠٥ ومن أجل تأكيده متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قامت بنقل الأرباح المتحققة الآن بواقع ١٠ وحدات نقد من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر.

تطبيق الفقرة ٣٠ من هذا المعيار

تسمح للفترة ٣٠ من هذا المعيار إلا أنها لا تتطلب من شركة التأمين "أ" أن تعتمد "محاسبة الظل". فإذا اعتمدت الشركة "محاسبة الظل"، تقوم بإطفاء تكاليف شراء الموجلة في العام ٢٠٠٥ بوحدي نقد إضافيتين (٢٠) بالمتة من ١٠ وحدات نقد) وذلك نتيجة للتغيير في القيمة العادلة للأصول. ولأن شركة التأمين "أ" تعترف بالتغيير في القيمة العادلة في حقوق الملكية فهي بالتالي تعترف بالإطفاء الإضافي لوحدي النقد بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية.

عندما تباع شركة التأمين "أ" أصلاً في عام ٢٠٠٦ فإنها لا تقوم بأن تعديل إضافي على تكاليف الشراء الموجلة بل تنقل لإطفاء تكاليف شراء الموجلة بواقع وحدتي نقد تتطابق بالأرباح المحققة الآن من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة.

وبلخصنا نتائج "محاسبة الظل" ربها غير محقق بنفس طريقة الربح المحقق باستثناء أن الربح غير المحقق وإطفاء تكاليف الشراء الموجلة الناتجة هي (أ) يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية وليس في الربح أو الخسارة (وب) يتم نقلها إلى الربح أو الخسارة عندما يتحقق الربح على الأصول.

إذا لم تعتمد شركة التأمين "أ" "محاسبة الظل" فإن الأرباح أو الخسائر غير المحققة لا تؤثر على إطفاء تكاليف الشراء الموجلة.

الإفصاح

الغرض من هذه الإرشادات

تنفيذ ١١ تتوخى هذه الإرشادات في الفقرات ١٢-٧١ طرقاً ممكنة لتطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٣٦-٣٩ من هذا المعيار. وكما تم توضيحه في الفقرة اب من هذا المعيار فإن الهدف من الإفصاح هو تحديد وتعريف المبالغ الناشئة عن عقود التأمين في البيانات المالية لشركة التأمين، ومساعدة مستعملي هذه البيانات المالية على فهم المبالغ والتوقيت وعدم التأكد بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

تنفيذ ١٢ تقرر شركة تأمين في ضوء ظروفها مقدار الاهتمام الذي توليه لتلبية هذه المتطلبات ومقدار التركيز الذي سيندله في الجوانب المختلفة من المتطلبات وكيف سيجمع المعلومات لعرض الصورة كاملة دون تضمين المعلومات ذات الإختلاقات المالية. ومن أجل تلبية المتطلبات فإن تكون شركة التأمين بحاجة للإفصاح عن كافة البيانات المقترحة في هذه الإرشادات. وهذه الإرشادات لا تنشئ متطلبات إضافية.

تنفيذ ١٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (حسب تعديله في عام ٢٠٠٣) من المؤسسة أن تقدم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتمكين المستخدم من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على الوضع المالي للمؤسسة وأدائها المالي.

تنفيذ ١٤ للتسهيل تتألف إرشادات التنفيذ هذه كل متطلب إفصاح في هذا المعيار على حدة. ومن ناحية عملية فإن الإفصاح عادة ما يعرض كمجموعة متكاملة وقد تلي الإفصاحات المنفردة أكثر من متطلب. فطى سبيل المثال قد تساعد البيانات حول أحكام وشروط عقد التأمين في توصيل معلومات عن مخاطر التأمين ومخاطر نسبة الفائدة.

المالية

تنفيذ ١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ١ أن متطلب الإفصاح المحدد في أحد المعايير أو التفسيرات لا حاجة لتبنيته إذا كانت المعلومات غير مالية. ويعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المالية كما يلي:

يكون إغفال أو الخطأ في عرض البنود المالية إذا كان من شأنها، منفردة أو مجتمعة، أن تؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين الذي يتم اتخاذه استناداً على هذه البيانات المالية. وتعتمد المالية على حجم وطبيعة الإغفال أو الخطأ بسبب الظروف المحيطة. ويمكن أن يكون حجم أو طبيعة البند، أو الاثنين معاً، عاملاً للتقدير.

تنفيذ ١٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١ كذلك ما يلي:

إن تقييم ما إذا كان الإغفال أو الخطأ قد يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين وبالتالي أن يكون المالية يتطلب دراسة صفات هؤلاء المستخدمين. ويقضي الإطار العام لإعداد وتقديم البيانات المالية بين في الفقرة ٢٥ أنه "يقترض في المستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأصناف والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية والزخية في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من القناعة". وبالتالي فإن التقييم يجب أن يأخذ في الاعتبار كيف يمكن أن تتوقع من مستخدمين بهذه الصفات بشكل معقول أن يتأثروا في اتخاذ القرار الاقتصادي.

شرح المبلغ المعترف بها (الفقرة ٣٦ و ٣٧ من هذا المعيار)

السياسات المحاسبية

تنفيذ ١٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإصحاح عن السياسات المحاسبية وتبرز الفقرة ٣٧ (أ) من هذا المعيار هذا المتطلب. وعند إعداد الإصحاح عن السياسات المحاسبية لتعود للتأمين، قد تحتاج شركة التأمين إلى التطرق إلى معالجتها لبعض أو كل ما يلي إذا كان صحيحاً:

(أ) الأقساط (بما فيها معالجة الأقساط غير المقبوضة، التجديد والإقضاء، والأقساط المحصلة من قبل وكلاء أو وسطاء إلا أنها لم تمرر بعد وضرائب الأقساط أو أي رسوم ضريبية أخرى أخرى على الأقساط.

(ب) الرسوم أو التكاليف الأخرى التي تدفع لحامل الوثيقة.

(ج) تكاليف الشراء (ووصف طبيعتها).

(د) المطالبات المستحقة (المبلغ عنها أو غير المبلغ عنها)، تكاليف معالجة المطالبات (ووصف طبيعتها) ولخيارات ملاءة الالتزام (بما فيه وصف للتدفقات النقدية التي يشملها الاختيار وما إذا كانت التدفقات النقدية مخصصة وكيف، ومعالجة الخيارات الضمنية والضمانات في هذه الاختبارات، تنظر الفقرات ١٥-١٩ من هذا المعيار). وقد تقصص شركة التأمين عما إذا كانت الالتزامات التأمينية مخصصة وإذا كانت كذلك، توضح الأسلوب المستخدم.

(هـ) الهدف من الأساليب المستخدمة لتعديل التزامات التأمين للمخاطر وعدم التكد (على سبيل المثال فيما يخص مستوى التأكيد ومستوى الكفافية) وطبيعة هذه النماذج ومصدر المعلومات المستخدمة فيها.

(و) الخيارات الضمنية والضمانات (بما فيها وصف ما إذا كان (١) قياس الالتزامات التأمينية يعكس القيمة الذاتية والقيمة الزمنية لهذه البنود و (٢) ولن قياسها ينسجم مع أسعار السوق الحالية الملحوظة.

(ز) ميزة المشاركة الاختيارية (بما فيها بيان ووضح عن كيفية تطبيق شركة التأمين للفقرات ٣٤-٣٥ من هذا المعيار في تصنيف هذه الميزة كالتزام أو عنصر حقوق ملكية) والمزايا الأخرى التي تسمح لحاملي الوثائق بالمشاركة في الأداء الاستثماري.

(ح) الاسترداد وحالة الحق وإجراءات التعويض الأخرى من طرف ثالث.

(ط) إعادة التأمين المحتفظ به.

(ي) اتفاقيات أو عية الاكتتاب التأميني والمشاركة في التأمين وصناديق الضمان.

(ك) عقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة ومعالجة الأصول غير الملموسة ذات العلاقة.

(ل) كما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١، الأحكام التي تتخذها، بخلاف تلك التي تتضمن تقديرات، في معرض تطبيق السياسات المحاسبية التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبلغ المعترف بها في البيانات المالية. إن تصنيف مزايا المشاركة الاختيارية هو مثال على سياسة محاسبية قد يكون لها تأثير هام.

تنفيذ ١٨ إذا كانت البيانات المالية تفصح عن معلومات تكملية مثل معلومات عن القيمة الضمنية التي لم يتم إعدادها على الأساس المستخدم للقياسات الأخرى في البيانات المالية فقد يكون من المناسب توضيح ذلك الأساس. إن الإفصاح عن طريقة القيمة الضمنية قد يتضمن بيانات مشابهة لتلك المبينة في الفقرة تنفيذ ١٧، وكذلك الإفصاح عما إذا كانت القيمة الضمنية تتأثر بالإيرادات المتوقعة من الأصول وكيف و بواسطة رأس المال المثبت (غير الخاضع للتحويل) وكيف يتم تقدير هذه الآثار.

الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات

تنفيذ ١٩ تطلب الفقرة ٣٧(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات التي تنشأ عن عقود التأمين. وإذا قدمت شركة تأمين بيانات تحفظاتها النقدية باستخدام الأسلوب المباشر فإن الفقرة ٣٧(ب) تتطلب منها أن تفصح عن التصفقات النقدية الناشئة عن عقد التأمين أيضا. ولا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن بنود معينة، والفرقات التالية تتلخص كيف يمكن لشركة التأمين تلبية هذه المتطلبات العلمية.

تنفيذ ٢٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ حداً أدنى من الإفصاح في متن الميزانية العمومية أو في إيضاحاتها. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين إلى عرض المبالغ التالية الناشئة عن عقد التأمين بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية:

- (أ) الإلتزامات بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي تم إصدارها.
- (ب) الأصول بموجب عقود التأمين وعقود إعادة التأمين الصادرة.

(ج) الأصول بموجب إعادة التأمين المتأثر عنها. وبموجب الفقرة ١٤ (د) (١) من هذا المعيار، لا تتم معاملة هذه الأصول مقابل التزامات للتأمين ذات العلاقة.

تنفيذ ٢١ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١ كما لا يحدد هذا المعيار أوصاف وترتيب بنود السطر المعروضة في متن الميزانية العمومية. ويمكن لشركة التأمين تعديل الأوصاف والترتيب لتناسب طبيعة معاملاتها.

تنفيذ ٢٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات عن التصنيفات الفرعية لبند السطر المعروضة، مصنفة بطريقة تتناسب عمليات المنشأة. وستعتمد التصنيفات الفرعية للإلتزامات التأمين التي تقتضي الإفصاح المنفصل على الظروف، لكن قد تتضمن بنود معينة مثل

(أ) العلاوات غير المكتسبة.

(ب) المطالبات المقدمة من حاملي الوثائق.

(ج) المطالبات المستحقة وغير الواردة في البيانات.

(د) المخصصات الناشئة عن اختبارات ملاءة الإلتزام.

(هـ) مخصصات المزاي المستقبلية غير التشاركية.

(و) الإلتزامات أو مكونات حقوق الملكية ذات العلاقة بمزاي المشاركة الاختيارية (انظر الفقرتين ٣٤-٣٥ من هذا المعيار). إذا صنفت شركة التأمين هذه المزاي كمكونات حقوق ملكية فإن الإفصاح يكون مطلوباً لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ التي تطلب من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل احتياطي في حقوق الملكية".

(ز) الزمم الدافئة والمدينة المتصلة ب عقود التأمين (المبالغ المستحقة حاليا إلى ومن الوكلاء والوسطاء وحاملي الوثائق ذات العلاقة بعقد التأمين).

(ح) الأصول غير التأمينية التي يتم الحصول عليها من خلال ممارسة الحق بالحصول على الإسترداد.

تنفيذ ٢٣ قد تكون التصنيفات الفرعية المشابهة مناسبة أيضا لأصول إعادة التأمين تبعا لملايتها والظروف الأخرى ذات العلاقة. وبالنسبة للأصول ضمن عقود التأمين وعقود إعادة التأمين التي يتم إصدارها فقد تحتاج شركة التأمين للتمييز بين:

(أ) تكاليف الشراء الموجهة؛ و

(ب) الأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج الأصول ونقل المحافظ.

تنفيذ ٢٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ١ على المتطلبات ذات العلاقة التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة في متن بيان الدخل الخاص بها، كما أنها تتطلب تقديم بنود إضافية عندما يكون ذلك ضروريا لعرض الأداء المالي للمؤسسة بشكل عادل. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات فقد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن المبالغ التالية في متن بيان الدخل الخاص به:

(أ) الإيراد من عقود التأمين المصدرة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(ب) الدخل من العقود مع معيدي التأمين.

(ج) النفقات المترتبة على مطالبات ومنافع حامل الوثيقة (دون أي تخفيض لعقود إعادة التأمين المحتفظ بها).

(د) النفقات الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

تنفيذ ٢٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من المؤسسة الإفصاح عن مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، وبالتحديد يتطلب الإفصاح عن الإيرادات الناشئة عن تقديم الخدمات. وعلى الرغم من أن الإيراد على عقود التأمين يقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٨ إلا أن الإفصاحات المشابهة قد تكون مناسبة لعقود التأمين. ولا ينص هذا المعيار على أسلوب معين للإعتراف بالإيرادات حيث توجد نماذج متعددة:

(أ) تعترف شركة التأمين بموجب بعض النماذج بالأقساط التي تم الحصول عليها خلال الفترة كإيرادات وتعترف بالمطالبات الناشئة خلال الفترة (بما فيها تقديرات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها) كمصروفات.

(ب) تعترف شركة التأمين بموجب نماذج أخرى بالأقساط المقبوضة كإيراد وفي نفس الوقت تعترف بمصروف يمثل الزيادة الحاصلة في الإنترام التأميني.

(ج) وبموجب نماذج أخرى على شركة التأمين أن تعرض في بياناتها الأقساط المقبوضة كودائع مستلمة. وتشمل إيراداتها المبلغ عنها تكاليف عن بنود مثل الوفاة بينما تشمل مطالبات ومنافع حامل الوثيقة المبلغ عنها المطالبات والمنافع ذات العلاقة بهذه المصروفات.

تنفيذ ٢٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إفصاحا إضافيا عن بنود متعددة في الإيرادات والمصروفات. ومن أجل تلبية هذه المتطلبات قد تحتاج شركة التأمين للإفصاح عن البنود الإضافية التالية إما في متن بيانات الدخل أو في الملاحظات.

(أ) تكاليف الشراء (بما يميز تلك التي يتم الإعتراف بها كمصروف مباشرة من إطفاء تكاليف الشراء الموجهة).

- (ب) أثر التغيير في التقديرات والفرضيات.
- (ج) الخصائر المعترف بها نتيجة تطبيق اختبارات ملاءمة الالتزام.
- (د) بالنسبة لالتزامات التأمين التي يتم قياسها على أسس مخصصة:
- (١) ازدياد الفائدة لنعكس مرور الوقت؛ و
- (٢) أثر التغيير في معدلات الخصم.
- (هـ) التوزيعات أو المخصصات لحاملي العقود التي تتضمن مزايًا مشتركة اختيارية. إن الجزء من الربح أو الخسارة الذي يتضمن أي مكون حقوق ملكية في هذه العقود هو توزيع للربح والخسارة وليس مصروف أو دخل (الفقرة ٣٤(ج) من هذا المعيار).
- تنفيذ ٢٧ تقدم بعض شركات التأمين تحليلًا مفصلاً لمصادر مكاسبها من نشاطات التأمين إما في بيان الدخل أو كبيانات مكملة لبيان الدخل المعروض بشكل تقليدي. وقد يقدم هذا التحليل بيانات مفيدة عن الدخل والمصروف للفترة الحالية والتعرض للمخاطر التي تمت مواجهتها خلال الفترة.
- تنفيذ ٢٨ إن البند المذكور في الفقرة ٢٥ ليس معادلة مقابل الدخل أو المصروف الناشئ عن إعادة التأمين المحظوظ به. (الفقرة ١٤(د)(٢) من هذا المعيار).
- تنفيذ ٢٩ تتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً إصاحاً محدداً عن الأرباح أو الخصائر المعترف بها من خلال شراء إعادة التأمين. يفيد هذا الإصاح مستعملي البيانات عن الأرباح أو الخصائر التي قد تنشأ عن القوائم غير الكاملة للالتزامات التأمينية ذات العلاقة المباشرة وذلك باستخدام بعض نماذج القياس. كما أن بعض نماذج القياس تتطلب من شركة التأمين المباشرة تأجيل بعض هذه الأرباح والخصائر وإطفاؤها على مدى فترة للتعرض للمخاطر ذات العلاقة أو فترة أخرى. وتتطلب الفقرة ٣٧(ب) أيضاً من شركة التأمين المباشرة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الأرباح والخصائر الموجلة.
- تنفيذ ٣٠ إذا لم تعتمد شركة التأمين سياسات محاسبية موحدة لالتزامات التأمين الخاصة بشركاتها التابعة فقد تحتاج إلى تفصيل الإفصاحات عن المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية من أجل إعطاء معلومات مفيدة عن المبالغ المحددة باستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

الافتراضات الهامة والمصادر الأخرى لتقدير عدم التأكد

تنفيذ ٣١ تتطلب الفقرة ٣٧(ج) من هذا المعيار من شركة التأمين وصف العملية التي تستخدمها في تحديد الافتراضات ذات الأثر الأكبر على قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات المتأثرة عن عقود التأمين. و عندما يكون ذلك عملياً، تقديم إصاح كمي لهذه الافتراضات. وبالنسبة لبعض الإفصاحات مثل معدلات الخصم أو الفرضيات حول التوجهات المستقبلية أو التضخم العام فمن الممكن أن يكون من السهل نسبياً الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة (مجمعة بمستوى معقول إنما غير زائد عندما يكون ذلك ضرورياً). وبالنسبة للافتراضات الأخرى كجدول منافع الوفاة فقد يكون من العملي الإفصاح عن الإفصاحات الكمية المحددة، وفي هذه الحالة يكون وصف العملية المستخدمة للوصول إلى هذه الافتراضات أمر في غاية الأهمية.

تنفيذ ٣٢ قد يتضمن وصف العملية المستخدمة لتحديد الافتراضات تلخيصاً للأكثر أهمية من الأمور التالية:

- (أ) الهدف من الفرضيات. مثلاً قد تصحح شركة التأمين عما إذا كانت قد أرادت من الفرضيات أن تكون تقديرات محايدة للنتائج المحتملة (التقديرات المثلى) أو تقديم مستوى معين من التأكد أو

من الكافية. وإذا كان مقصودا منها تقديم مستوى كمي أو نوعي من التأكد، فقد تفصح شركة التأمين عن هذا المستوى.

(ب) مصدر المعلومات المستخدمة كمعطيات للفرضيات ذات الأثر الأكبر. مثلا قد تفصح شركة التأمين عما إذا كانت المعطيات داخلية أو خارجية أو مزيجاً من الاثنين. وبالنسبة للمعلومات المشتقة من الدراسات التفصيلية التي لا يتم إنجازها سنوياً فقد تفصح شركة التأمين عن المعايير المستخدمة في تحديد متى تم تحديث الدراسات وتاريخ آخر تحديث.

(ج) مدى انسجام الإقرضات مع أسعار السوق الملحوظة أو المعلومات المنشورة الأخرى.

(د) وصف للطريقة التي تم بها أخذ التجارب السابقة والظروف الحالية والوقائع المعيارية بعين الاعتبار في إعداد التقديرات والفرضيات. وإذا كان من الطبيعي توقع علاقة بين التجربة والنتائج المستقبلية فقد توضح شركة التأمين أسباب استخدام الإقرضات التي تختلف عن التجربة السابقة وأن تبين مدى الاختلاف.

(هـ) شرح لكيفية تعرفت شركة التأمين على العلاقة الترابطية بين الفرضيات المختلفة.

(و) وصف للطريقة التي وضعت بها شركة التأمين الفرضيات حول التوجهات المستقبلية كالتغيير في الوفاة وتكاليف الرعاية الصحية أو نتائج التقاضي.

(ز) سياسة شركة التأمين في تنفيذ التوزيعات والتخصيصات للعقود ذات ميزة المشاركة الإختيارية والفرضيات ذات العلاقة التي تظهر في البيانات المالية وطبيعة ومدى أي حالة عدم تكد هامة حول مصالح حاملي الوثائق والمساهمين في الغائض غير الموزع المرتبط بتلك العقود وأثر أي تغيير خلال الفترة على البيانات المالية أو على أي تغيير خلال الفترة في السيسلة أو في الفرضيات.

(ح) طبيعة ومدى حالات عدم التأكد التي تؤثر على فرضيات محددة. يضاف إلى ذلك ومن أجل الالتزام بأحكام الفقرات ١١٦-١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ١ فقد تحتاج شركة التأمين إلى الإفصاح عن أنه من الممكن بشكل معقول استناداً إلى المعرفة الحالية أن يكون لنتائج خلال السنة المالية التالية والذي يختلف عن الفرضيات يحتاج تحديداً ملائماً للمبالغ المسجلة للالتزامات وأصول التأمين. وتغطي الفترة ١٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١ إرشاداً إضافياً على هذا الإفصاح.

تنفيذ ٣٣ لا يصف هذا المعيار الفرضيات المحددة التي ينبغي الإفصاح عنها لكون الفرضيات المختلفة قد تكون أكثر أهمية لأنواع مختلفة من العقود.

التغيير في الفرضيات

تنفيذ ٣٤ تتطلب للفترة ٣٧(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أثر التغيير في الفرضيات المستخدمة لقياس أصول وإلتزامات التأمين، وهو ما يتنجم مع معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يتطلب الإفصاح عن طبيعة ومقدار التغيير في تقديرات المحاسبة ذات الأثر على الفترة الحالية أو ذات الأثر المتوقع على الفترات المستقبلية.

تنفيذ ٣٥ عادة ما تكون الفرضيات مترابكة، وعندما قد يعتمد تحليل التغييرات حسب الفرضيات على الترتيب الذي يتم فيه إجراء التحليل وقد يكون عشوائي إلى حد ما. ولذلك فإن هذا المعيار لا يحدد صيغة جامدة أو مضمون لهذا التحليل. وهو ما يسمح لشركة التأمين بتحليل التغييرات بطريقة تلبي الهدف من الإفصاح وتكون مناسبة لظروفها الخاصة. وإذا كان ذلك صحيحا فإن شركة التأمين قد تصح بشكل منفصل عن أثر التغييرات في الفرضيات المختلفة، وبشكل خاص إذا كان التغيير في بعض الفرضيات ذو أثر سلبي بينما يكون ذو أثر إيجابية في أخرى. وقد تصف شركة التأمين أيضا أثر حالات التراكب بين الفرضيات والمحددات الناتجة عن تحليل أثر التغييرات في الفرضيات.

تنفيذ ٣٦ قد تصحح شركة التأمين عن أثر التغييرات في الفرضيات قبل وبعد التأثير في إعادة التأمين المحتفظ به وبشكل خاص إذا كانت شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة وحجم برنامج إعادة التأمين الخاص بها، أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين ذو علاقة بتحليل مخاطر الائتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

التغيير في الالتزامات التأمينية والبنود ذات العلاقة

تنفيذ ٣٧ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مطابقات التغييرات في الالتزامات التأمينية. كما تتطلب الإفصاح عن الحركات في أصول إعادة التأمين. ولا تحتاج شركة التأمين إلى فصل هذه الحركات في فئات واسعة بل قد تقوم بذلك إذا كانت الأشكال المختلفة من التحليل أكثر ملاءمة لأنواع المختلفة من الالتزامات. وقد تتضمن هذه الحركات:

- (أ) المبالغ المسجلة في بداية أو نهاية الفترة.
 - (ب) إلتزامات التأمين الإضافية الناشئة خلال الفترة.
 - (ج) النقد المنفوع.
 - (د) الإيرادات والتنفقات التي تتضمنها الأرباح أو الخسائر.
 - (هـ) الإلتزامات المشتراة من أو المنقولة إلى شركات تأمين أخرى.
 - (و) صفاتي تغييرات التحويل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة وعند ترجمة عمليات الصرف الأجنبي إلى عملة عرض المؤسسة التي تعد التقرير المالي.
- تنفيذ ٣٨ تصحح شركة التأمين عن الحركات في الإلتزامات التأمينية وفي أصول إعادة التأمين في كافة الفترات السابقة التي تعد عنها تقارير مالية تتضمن كامل البيانات المقارنة.
- تنفيذ ٣٩ تتطلب الفقرة ٣٧(هـ) من هذا المعيار أيضا من شركة التأمين الإفصاح عن الحركات في تكاليف الشراء الموجلة إذا كان ذلك مناسبا. وقد تصحح المطلقات عما يلي:

- (أ) المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة.
- (ب) المبالغ التي استحققت خلال الفترة.
- (ج) الإطفاء خلال الفترة.
- (د) خسائر تخفيض القيمة المعترف بها خلال الفترة.
- (هـ) الحركات الأخرى مصنفة حسب السبب والنوع.

تنفيذ ٤٠ قد تكون شركة التأمين قد اعترفت بالأصول غير الملموسة ذات العلاقة بعقود التأمين التي يتم الحصول عليها من خلال اندماج أعمال أو نقل محفظة. يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٨

“ الأصول غير الملموسة متطلبات” للإفصاح عن الأصول غير الملموسة بما فيها متطلب تقديم مطابقات للحركات في الأصول غير الملموسة. ولا يتطلب هذا المعيار إفصاحات إضافية عن هذه الأصول.

المبلغ والتوقيت وعدم التأكد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية (الفقرة ٣٨ و ٣٩ من هذا المعيار)

تنفيذ ٤١ إن الإفصاح عن المخاطرة والتوقيت وعدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية مبني على الأساليب التالية:

- (أ) يجب أن يكون هناك توازن بين الإفصاحات الكمية والنوعية بما يمكن المستخدمين من فهم طبيعة التعرض للخطر والتأثير المحتمل لها.
- (ب) يجب أن يكون الإفصاح متوافقاً مع الكيفية التي ترى فيها الإدارة نشاطاتها ومخاطرها والأساليب التي تستخدمها لإدارة هذه المخاطر ومن شأن هذا الأسلوب أن:
 - (١) ينتج عنه بيانات ذات قيمة تنبؤية أعلى من المعلومات المبينة على فرضيات وأساليب لا تستخدمها الإدارة مثل دراسة قدرة شركة التأمين على التصرف في الموقف غير الموتية.
 - (٢) يكون أكثر فاعلية في التكيف مع التغيير المستمر في إدارة المخاطر وتقنيات الإدارة والتطورات في البيئة الخارجية على مدى الزمن.

تنفيذ ٤٢ عند وضع الإفصاحات لتلبية الفقرتين ٣٨ و ٣٩ من هذا المعيار قد تقرر شركة التأمين في ضوء ظروفها كيف يمكن تجميع البيانات لعرض الصورة كاملة دون جمع المعلومات المختلفة في خصائصها المالية حتى تكون المعلومات مفيدة. وقد تجمع شركة التأمين عقود تأمين في فئات واسعة بطرق تناسب طبيعة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وبما يأخذ في الاعتبار أموراً مثل المخاطرة المخطئة وخصائص العقود وأسس القياس المطبقة. وقد تتوافق هذه الفئات الواسعة مع الفئات التي نشأت للحاجات التنظيمية والقانونية، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تنفيذ ٤٣ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ “تقديم التقارير حول القطاعات”، فإن تحديد الأجزاء القابلة للإبلاغ يعكس الاختلافات في المخاطر والإيرادات لمنتجات وخدمات المؤسسة. ويتخذ معيار المحاسبة الدولي ١٤ موقفاً يقضي بأن الأجزاء المحددة في الهيكل التنظيمي والإداري ونظام إعداد التقارير المالية الداخلي عادة ما تقدم التقسيم المناسب للبيانات المالية. وقد تتبنى شركة التأمين أسلوباً مشابهاً من أجل تحديد الفئات الواسعة من عقود التأمين لفئات الإفصاح على الرغم من أنه قد يكون من المناسب فصل الإفصاحات نزولاً عند المستوى التالي. فمثلاً إذا حددت شركة التأمين نشاط التأمين على الحياة كجزئية لإعداد التقارير المالية لمقاصد معيار المحاسبة الدولي ١٤ فقد يكون من المناسب عرض المعلومات المنفصلة عن التأمين على الحياة على سبيل المثال والدخول السنوية في مرحلة التجميع والدخول السنوية في مرحلة الدفع.

تنفيذ ٤٤ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٢ “الأدوات المالية: الإفصاح والعرض” (كما تم تحديده في عام ٢٠٠٣) الإرشاد التالي على مستوى تفصيل الإفصاح عن الأدوات المالية والتي تكون مناسبة أيضاً لعقود التأمين.

تحديد مستوى التفصيل المخطط الإفصاح عنه بخصوص أدولف مالية محددة يتطلب اتخاذ قرار يأخذ في الإعتبار الأهمية النسبية لهذه الأدولف. ومن الضروري تحقيق توازن بين البيانات المالية المرفقة ذات التفاصيل الزائدة التي قد لا تساعد مستخمي البيانات المالية وتزودهم بمعلومات مهمة نتيجة للتجميع الزائد. وعلى سبيل المثال عندما تكون المؤسسة طرفا في عدد كبير من البيانات المالية ذات الخصائص المتشابهة ولا يوجد عدد ذو أثر مادي لوحده يكون ملخص لفئات الأدولف مناسبة. ومن ناحية أخرى فإن البيانات عن الأدولف المفردة قد تكون مهمة عندما تشكل مكونا ماديا في هيكل رأس مال المؤسسة، على سبيل المثال.

تنفيذ ٤٥ عند تحديد الفئات الواسعة للإفصاح المنفصل قد تدرس شركة التأمين الحاجة إلى الإشارة إلى مستوى عدم التأكيد الذي يشوب المخاطر المؤمن عليها (بهدف إعلام المستثمرين عما إذا كان نتائج من المحتمل أن يكون ضمن نطاق أوسع أو أضيق. ومثلا قد تصحح شركة التأمين عن بيانات عن التعرض عندما يكون هناك مبالغ هامة من مخصصات المطالبات المستحقة وغير المبلغ عنها أو حيثما تكون النواتج والمخاطر صعبة التقييم بشكل غير معتاد.

تنفيذ ٤٦ قد يكون من العملي الإفصاح عن بيانات كافية حول الفئات الواسعة المحددة للسماح بالمطابقة مع أسطر البنود في الميزانية العمومية.

تنفيذ ٤٧ تكون البيانات حول طبيعة ونطاق عقود التأمين أكثر فائدة إذا كانت تبين لية علاقة بين عقود التأمين (وبين عقود التأمين والبنود الأخرى كالأدولف المالية) التي يمكن أن تؤثر على مبلغ وتوقيت وعدم التأكيد للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. يتبدل نطاق التعرض للمخاطر من خلال العلاقة بين الأصول والالتزامات التي قد تكون ظاهرة للمستخدمين من خلال البيانات عن شروط وأحكام عقود التأمين (انظر الفقرة ٤٩) إلا أن مزيدا من الإفصاح قد يكون مفيدا في بعض الحالات.

أهداف إدارة المخاطر ومسياسات تقليل مخاطر التأمين

تنفيذ ٤٨ تطلب الفقرة ٣٩ (أ) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن أهدافها في إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين ومسياساتها الهادفة إلى تقليل هذه المخاطر. تقدم هذه المناقشة تصورا إضافيا قوما ومستقلا عن العقود المحددة والمميزة في وقت معين، حيث قد تصحح شركة التأمين عما يلي على سبيل المثال:

(أ) سياساتها لقبول مخاطر التأمين بما فيها اختيار والموافقة على المخاطر المنوي تأمينها، واستعمال محددات وخيارات وتجنب التركيز غير اللازم على المخاطر، والإستراتيجية الهادفة لضمان وجود تصنيف مخاطر مناسب ومستويات للسلط مناسبة. وقد تتضمن هذه الإفصاحات مزيجا من الوصف السردى والبيانات الكمية المحددة كما يكون متناسبا مع طبيعة عقود التأمين وأهميتها النسبية لشركة التأمين.

(ب) الأساليب التي تستعملها لتقييم ومراقبة التعرض لمخاطر التأمين بالنسبة لكل لنوع من المخاطر المؤمنة المختلفة ومجملها مثل مخاطر نماذج الإدارة الداخلية، وتحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات واختبار الإجهاد، وكيف يمكن تكاملها في النشاطات التشغيلية. وقد

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إرشادات التلخيص

يتضمن الإصاحح المفيد ملخصاً وصفاً للأسلوب المستخدم إلى جانب الفرضيات والمؤشرات (بما فيها فواصل الثقة، وتكرار عمليات الحساب، وفترات الملاحظة التاريخية)، ونقاط القوة والمحددات في الأسلوب.

(ج) الأساليب التي تتبعها للحد من نقل التعرض لمخاطر التأمين كحدود الإستيقاء واستخدام إعادة التأمين.

(د) المدى الذي يتم عنده تقييم مخاطر التأمين وإدارتها على أسس تشمل المؤسسة بأكملها.

(هـ) أساليب إدارة الأصول والالتزامات.

(و) الالتزامات التي يتم الحصول عليها (أو إعطائها) من أجل إصدار (مشاركة) دين إضافي أو رأسمال مساهم عند حدوث حدث معين.

شروط وأحكام عقد التأمين

تنفيذ ٤٩ تتطلب الفقرة ٣٩(ب) من هذا المعيار من شركة التأمين الإصاحح عن شروط وأحكام عقد التأمين التي قد تكون ذات أثر مادي على المبلغ والتوقيت وعدم التأكيد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن عقود التأمين. ومن أجل الوصول إلى ذلك قد تفصح شركة التأمين عن الأكثر أهمية من الأمور التالية لكل فئة ولعدة من التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين المحتفظ بها:

(أ) طبيعة المخاطر المغطاة مع ملخص وصف موجز للفئة (كالدخل السنوية، ومصادر التأمينات على الحياة، وتأمين السيارات والممتلكات والمسؤولية).

(ب) تركيزات مخاطر التأمين، ومخاطر معدل الفائدة، ومخاطر الائتمان أو مخاطر الصرف الأجنبي والمدى الذي تنقل فيه مزايا مشاركة معيدي التأمين وحملتي الوثائق من هذه المخاطر (انظر الفقرات تنفيذ ٥٥-٥٨ للمزيد من التوضيح).

(ج) تلخيصاً للضمانات الهامة والمستويات التي يحتمل تضاعف أسعار السوق أو معدلات الفائدة أن تغير مادية التدفقات النقدية لشركة التأمين.

(د) بيانات تطور المطالبات (انظر الفقرات تنفيذ ٥٩-٦١ للمزيد من التوضيح).

(هـ) أسس تحديد عائد الإستثمار المفيد لصالح حاملي الوثائق كأن يكون العائد ثابتاً أو مستند تماثلياً على العائد من أصول محددة أو أن يكون كلياً أو جزئياً خاضعاً لتقدير شركة التأمين.

(و) الطبيعة العامة لمزايا المشاركة التي يساهم فيها حملة الوثائق بالأداء (والمخاطر ذات العلاقة) للعقد الفردية، ولوعية العقود أو المؤسسات بما فيها الطبيعة العامة لأي معاملة للمشاركة ومدى أي مطلة لتقدير لدى شركة التأمين.

تنفيذ ٥٠ قد تفصح شركة التأمين أيضاً عن البيانات التالية والتي لا تحتاج لأن يتم الفصل بينها إلى فئات واسعة:

(أ) بيانات حول التوقيت المقدر لصافي التدفقات النقدية الدخلة والخارجة والنتيجة عن إلتزامات التأمين المعترف بها وأصول إعادة التأمين. ومن أجل الإلتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ قد تحتاج البيانات لتمييز البنود المستحقة الواقعة ضمن سنة واحدة عن تلك المستحقة فيما بعد. كما أن شركة التأمين قد تفصح عن ملخص بيانات البنود المستحقة الواقعة بعد سنة واحدة (مثل متوسط الإستحقاق المرجح المقدر لهذه البنود) أو تحليلاً بمزبد

من التفاصيل للفترة الزمنية. ولا يطلب هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن مبالغ التكتفيات النقدية المقدرة، أي أن تحليلًا حسب التوقيت المقرر للمبالغ المعترف به في الميزانية العمومية سيكون كافيًا.

(ب) وصف موجز ومردي للكيفية التي يمكن أن تتغير بها المبالغ المشار إليها في (أ) إذا مارست شركة التأمين خيار الإنقضاء أو خيار التخلي بطرق مختلفة.

(ج) إذا كان ذلك ينطبق، متوسط نسبة الخصم أو معدل الفائدة الضمنية في قياس التزامات التأمين لكل فترة زمنية منقورة في (أ).

(د) حساسية الربح والخسارة وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات الرئيسية (انظر الفقرات ٥٢-٤٥ للمزيد من التوضيح).

(هـ) أحكام أي التزام أو التزام طارئ للمشاركة في صناديق ضمان حكومية أو غير ذلك (انظر أيضًا معيار الحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة").

(و) فصل المتطلبات المقصود منها حماية حاملي الوثائق من خلال تقييدهم باستخدام بعض أصول شركة التأمين.

مخاطر التأمين

تنفيذ ٥١ تتطلب الفترة ٢٩(ج) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات حول مخاطر التأمين ويمكن أن تكون الإفصاحات التي تلبي هذه المتطلبات مبنية على الأسس التالية:

(أ) معلومات عن مخاطر التأمين تتفق مع المعلومات المقدمة دلخيا إلى مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي (ولكن أقل تفصيلا) بحيث يمكن للمستخدم تقييم الوضع المالي لشركة التأمين وأدائها وتوقعاتها النقدية "من وجهة نظر الإدارة".

(ب) معلومات حول التعرض للمخاطر قد تعيد عن تعرضات إجمالية وصافية من إعادة للتأمين (أو سائر عوامل تخفيف المخاطر مثل كفاءات الكوارث الصادرة أو مزايا مشاركة حاصل الوثيقة)، وبشكل خاص إذا كان شركة التأمين تتوقع تغييرا جوهريا في طبيعة أو نطاق برنامج إعادة التأمين أو إذا كان التحليل قبل إعادة التأمين متصل بتحليل مخاطر الائتمان الناشئة عن إعادة التأمين المحتفظ به.

(ج) عند الحديث عن البيانات الكمية المتعلقة بمخاطر التأمين قد تفصح شركة التأمين عن الأساليب المستخدمة ونقاط القوة والحدود في هذه الأساليب، والإفراضات وأثر إعادة التأمين ومشاركة حامل الوثيقة وسائر العوامل المخففة.

(د) قد تصنف شركة التأمين المخاطر باستعمال أكثر من بعد واحد، وعلى سبيل المثال قد تصنف شركة التأمين على الحياة العقود بناءا على كل من مستوى مخاطر التأمين ومستوى مخاطر الاستثمار. وقد يكون من المناسب في بعض الأحيان عرض هذه البيانات بشكل مصفوفة.

(هـ) إذا كان تعرض شركة التأمين للمخاطر في تاريخ التقرير لا يعكس حقيقة التعرض خلال الفترة فمن الممكن أن يكون من المفيد الإفصاح عن ذلك.

(و) قد تكون الإفصاحات التالية المطلوبة بموجب الفترة ٢٩ من هذا المعيار مناسبة:

(١) حساسية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية الواردة في التقارير المالية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المالي عليها.

(٢) تركيز مخاطر التأمين.

(٣) تطور إلتزامات التأمين في السنة السابقة.

تحليل الحسابية

تنفيذ ٥٢ تتطلب الفقرة ٣٩(ج)(١) من هذا المعيار الإفصاح عن حسابية الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيير في المتغيرات ذات الأثر المادي عليها. قد يكون تحليل الحساسية نوعياً ومن المفضل أن يكون كمياً، وقد تقوم شركة التأمين بتوضيح أثر العلاقات المتبادلة بين المتغيرات الأساسية إذا كان ذلك مجدداً ولا ينطوي على تكاليف وجهد لا مبرر لها. وعلى الرغم من أن اختبارات الحساسية قد تقدم بيانات مفيدة إلا أن لهذه الاختبارات محددات. وقد يفصح شركة التأمين عن نقاط القوة والمحددات في تحليلات الحساسية التي يتم إجراؤها.

تنفيذ ٥٣ قد تتجنب الإفصاحات الإعلامية إعطاء تحليل حسابية مضلل إذا كان هناك غياب واضح للخصائص الخطية في الحسابات للمتغيرات ذات الأثر المادي. وعلى سبيل المثال إذا كان هناك تغيير بواقع ١ بالمئة في متغير ذو أثر يمكن تجاهله إلا أن تغييراً بواقع ١,١ بالمئة يكون ذو أثر مادي، فمن الممكن أن يكون من المضلل الإفصاح عن أثر التغيير بواقع ١ بالمئة دون توضيح إضافي.

تنفيذ ٥٤ إن تحليل الحساسية يساعد في تلبية متطلبات إفصاح البيانات عن مبالغ وتوقيت وعدم تأكد التدفقات النقدية إلا أنه ومن أجل السماح بتجميع ذو معنى فإن الإفصاح المطلوب عن الحساسية لا يشير بشكل مباشر إلى التدفقات النقدية بل يركز على ملخص المؤشرات وبشكل خاص الربح أو الخسارة وحقوق الملكية.

تركيزات مخاطر التأمين

تنفيذ ٥٥ تشير الفقرة ٣٩(ج)(٢) من هذا المعيار إلى الحاجة للإفصاح عن تركيزات مخاطر التأمين، وهي التركيزات التي قد تنشأ عما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- (أ) عقد تأمين منفرد أو عدد من العقود المتصلة ببعضها مثل عقود تأمين مخاطر نادرة كبيرة الخطر كالزلازل.
- (ب) الحوادث المنفردة التي تعرض شركة التأمين لمخاطر تكفل ضمن نطاق أنواع مختلفة من عقود للتأمين مثل حادث إرهابي كبير قد تعرض شركة التأمين للمخاطر بموجب عقد التأمين على الحياة، وعلى الممتلكات وتوقف الأعمال والمسؤولية المدنية.
- (ج) إن التعرض إلى تغييرات غير متوقعة في المؤشرات، مثل التغيير غير المتوقعة في الوفيات البشرية أو في سلوك حامل الوثيقة.
- (د) التعرض للتغييرات المحتملة الهامة في الظروف المالية للسوق والتي قد تنشأ عنها تغيير في قيمة الخيارات الموجودة لدى حامل الوثيقة، مثلاً عندما تنخفض معدلات الفائدة بشكل كبير. قد يؤدي تراجع معدلات الفائدة وضمائلات الدخل السنوي إلى خسائر هامة.
- (هـ) المخاطر القانونية أو القضائية التي يمكن أن تسبب خسارة مفردة كبيرة أو التي قد يكون لها أثر شامل على العديد من العقود.
- (و) العلاقات التبادلية والتربطية بين المخاطر المختلفة.

(ز) حالات غياب الخطية مثل مزايا وقف الخسائر أو زيادة الخسارة وبشكل خاص إذا كان المتغير الرئيسي قريبا من المستوى الذي ينبه إلى التغيير المادي في التشفقات النقدية المستقبلية.

(ح) التركيز على القطاعية والجغرافية. قد تساعد الإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقرير القطاع" شركات التأمين في التعرف عليها.

تنفيذ ٥٦ قد يتضمن الإفصاح عن التركيز في مخاطر التأمين وصفا للخصائص المشتركة التي تميز كل تركيز وللتكليل على التعرض المحتمل قبل وبعد إعادة التأمين المحتفظ به مرفقا بكافة إلتزامات التأمين التي تتشارك معها في هذه الخاصية.

تنفيذ ٥٧ إن الإفصاح عن الأداء التاريخي لشركة التأمين حول المخاطر النادرة هائلة النتائج قد يكون أنسب طريقة لمساعدة المستخدمين على تقييم عدم التأكد الذي يشوب التشفقات النقدية المترافقة مع هذه المخاطر. فإذا أخذنا عقد تأمين يغطي الزلازل المتوقع حدوثها كل ٥٠ سنة في المتوسط ووقع الحدث المؤمن منه خلال مدة العقد الحالي فإن شركة التأمين ستقدم بيانات عن خسارة كبيرة، وإذا لم يكن الحدث المؤمن منه ليحدث خلال مد العقد فإن شركة التأمين ستبلغ عن ربح. ودون إفصاح كاف عن مصدر البيانات التاريخية سيكون من المضلل من شركة التأمين الإبلاغ عن ٤٩ سنة من الأرباح المعقولة متنوعة بخسارة واحدة كبيرة. وقد يسيء المستخدمون تفسير قدرة شركة التأمين على المدى البعيد على توليد تكلفات نقدية على مدى دورة السنوات الخمسين. ولذلك قد يكون من المفيد وصف مدى التعرض للمخاطر من هذا النوع والتكرار المتوقع للخسارة. وإذا لم تتغير الظروف بشكل كبير فإن الإفصاح عن خبرة شركة التأمين في مجال هذا التعرض قد يكون أنسب طريقة لتوصيل البيانات عن التكرار المتوقع.

تنفيذ ٥٨ لأسباب تنظيمية أو لأسباب أخرى تعد بعض المؤسسات بيانات مالية لغرض خاص بحيث تبلغ عن كوارث أو إحتياطيات تعويض موازي كإلتزامات. وهذه الإحتياطيات هي عبارة عن مكونات حقوق ملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ من المؤسسة الإفصاح عن "وصف طبيعة وغاية كل الإحتياطيات في حقوق الملكية".

تطور المطالبات

تنفيذ ٥٩ تتطلب الفقرة ٣٩ (ج) (٣) من هذا المعيار الإفصاح عن بيانات تطور المطالبات (خاضعة للإعفاء الانتقالي في الفقرة ٤٤). يطابق الإفصاح الإعلامي بين هذه البيانات وبين المبالغ الواردة في الميزانية العمومية. وقد تنص شركة التأمين عن تكاليف المطالبات غير الاعتيادية أو التطورات بشكل منفصل بما يسمح للمستخدمين تحديد الإجابات في الأداء.

تنفيذ ٦٠ كما تم توضيحه في الفقرة ٣٩ (ج) (٣) من هذا المعيار إن الإفصاح عن تطور المطالبات غير مطلوب بالعموم للمطالبات التي يشوبها عدم التأكد فيما يتعلق بمبالغ وتوقيت دفع المطالبات التي عادة ما تتم تسويتها خلال سنة. وعليه فإن هذه الإفصاحات لا تكون مطلوبة عادة لمعظم عقود التأمين على الحياة، كما أن الإفصاح عن تطور المطالبات ليس مطلوبا عادة لعقود دخل سنوي لأن كل دفعة دورية تنشأ في أثرها من مطالبة منفصلة لا يوجد عدم تأكد بخصوصها.

تنفيذ ٦١ يظهر المثال تنفيذ ٥ صيغة محتملة واحدة لعرض بيانات تطور المطالبات. وقد تقدم الأشكال المحتملة الأخرى مثلا المعلومات حسب سنة الحدث وليس السنة التأمينية. وعلى الرغم من أن المثال يوضح الشكل الذي قد يكون مفيدا إذا كانت إلتزامات التأمين مخصصة إلا أن هذا المعيار لا يتطلب الخصم (الفرقة ٢٥ (أ)) من هذا المعيار.

المثال ٥ : الإفصاح عن تطور المطالبات

يوضح هذا المثال شكلاً محتملاً لجدول تطور المطالبات بالنسبة لشركة تأمين عام. يبين النصف الأعلى من الجدول كيف تتطور تقديرات شركة التأمين لمجموع المطالبات على مدى فترة زمنية. فعلى سبيل المثال في نهاية ١×٢٠ قدرت شركة التأمين أنها ستدفع مطالبة بواقع ٦٨٠ وحدة نقد عن أحداث مؤمنة ذات علاقة بغدود تأمين تم اكتشافها في ١×٢٠. وفي نهاية ٢×٢٠ راجعت شركة التأمين تقديرات المطالبات المتجمعة (المدفوعة والتي لم تدفع بعد) إلى ٦٧٣ وحدة نقد.

يطابق النصف السفلي من الجدول المطالبات المتجمعة مع المبالغ الظاهرة في الميزانية العمومية. يتم أولاً طرح الدفعات المتجمعة للحصول على المطالبات المتجمعة غير المدفوعة لكل سنة على أساس غير مضموم. وثانياً إذا كانت التزامات المطالبات مضمومة يتم طرح أثر الخصم للحصول على المبالغ المسجلة في الميزانية العمومية.

سنة التأمين	١×٢٠	٢×٢٠	٣×٢٠	٤×٢٠	٥×٢٠	المجموع
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
تقديرات المطالبات المتجمعة:						
في نهاية السنة التأمينية	٦٨٠	٩٧٠	٨٢٣	٩٢٠	٩٦٨	
بعد سنة	٦٧٣	٧٨٥	٨٤٠	٩٠٣		
بعد سنتين	٦٩٢	٧٧٦	٨٤٥			
بعد ثلاث سنوات	٦٩٧	٧٧١				
بعد أربع سنوات	٧٠٢					
تقديرات المطالبات المتجمعة	٧٠٢	٧٧١	٨٤٥	٩٠٣	٩٦٨	
الدفعات المتجمعة	(٧٠٢)	(٦٨٩)	(٥٧٠)	(٣٥٠)	(٢١٧)	
	—	٨٢	٢٧٥	٥٥٣	٧٥١	١,٧١٣
أثر الخصم	—	(١٤)	(٦٨)	(١٧٥)	(٢٨٥)	(٥٤٧)
القيمة الحالية المعترف بها	—	٨٦	٢٠٧	٣٧٨	٤٦٦	١,١٦٦
في الميزانية العمومية	—	٨٦	٢٠٧	٣٧٨	٤٦٦	١,١٦٦

مخاطر معدل الفائدة ومخاطر الائتمان

تنفيذ ٦٢ تتطلب الفقرة ٣٩(د) من هذا المعيار من شركة التأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بمخاطر محل الفائدة ومخاطر الائتمان. إن هذه البيانات المطلوبة هي نفسها المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (إلى المدى الذي لا تغطي الإفصاحات المبينة أعلاه).

تنفيذ ٦٣ إذا اعتبرت شركة التأمين أن سلوك الإقتضاء من شأنه أن يكون حساباً لمعدلات الفائدة فقد تفسح شركة التأمين عن هذه الحقيقة وتبين ما إذا كانت الإفصاحات عن معدلات الفائدة تعكس هذه العلاقة للتكيفية.

تنفيذ ٦٤ يتضمن الإفصاح الإعلامي (التبليغي) معلومات عن مدى تخفيف مزايا مشاركة حملة الوثائق أو تعقيدها لمخاطر معدلات الفائدة.

تنفيذ ٦٥ قد يكون الإفصاح عن مخاطر التأمين بالنسبة لشركة التأمين ذو أهمية خاصة لعقد إعادة التأمين المحقق بها ولمخاطر الائتمان القائمة بموجب عقود تأمين الائتمان والضمانات المالية. إن الأرصدة المستحقة من الوكلاء والوسطاء قد تكون محلا لمخاطر الائتمان أيضا.

التعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية

تنفيذ ٦٦ تتطلب الفقرة ٣٩ (أ) من هذا المعيار من شركة تأمين الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالتعرض لمخاطر معدلات الفائدة أو مخاطر السوق بموجب المشتقات الضمنية التي تتضمنها عقود التأمين الأساسية إذا لم تكن شركة التأمين مطالبة بقياس المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ولم يتم بذلك (مثل خيارات الدخل السنوي المضمونة ومنافع الوفاة الدنيا المضمونة).

تنفيذ ٦٧ ومن الأمثلة على عقد يتضمن خيار الدخل السنوي المضمون ذلك العقد يدفع فيه حامل الوثيقة أقساطا شهريا ثابتا لمدة ثلاثين سنة. وعند الاستحقاق يمكن لحامل الوثيقة الاختيار بين: (أ) مبلغ مقطوع يساوي القيمة الاستثمارية التراكمية أو (ب) الدخل السنوي مدى الحياة بنسبة مضمونة منذ البداية (أي منذ بداية العقد). وبالنسبة لحملة الوثائق الذين يختارون الحصول على الدخل السنوي فإن خسارة هامة يمكن أن تلحق بشركة التأمين إذا كانت معدلات الفائدة منخفضة بشكل كبير أو إذا بقي حامل الوثيقة على قيد الحياة لفترة أطول من المعتاد. تتعرض شركة التأمين لكل من مخاطر معدلات الفائدة ومخاطر التأمين الهامة (مخاطر الوفاة). ويحدث نقل مخاطر التأمين منذ البداية، وذلك لأن شركة التأمين قد حددت سعر مخاطر الوفاة في ذلك التاريخ وبالتالي فإن العقد هو عقد تأمين من البداية. وعلاوة على ذلك فإن ميزة الدخل السنوي الضمنية المضمونة بذاتها تلبى تعريف عقد التأمين وبالتالي يكون الفصل غير مطلوب.

تنفيذ ٦٨ إن المثال على العقد الذي يتضمن منافع وفاة مضمونة هو الذي يدفع فيه حامل الوثيقة أقساطا لمدة ٣٠ سنة، ومعظم الأقساط يتم استثمارها في صندوق تبادلي. ويتم استخدام الرصيد الباقي لشراء غطاء حياة ولتغطية النفقات. وعند الاستحقاق أو التخلي تدفع شركة التأمين قيمة وحدات الصندوق التبادلي في ذلك التاريخ. وعند الوفاة قبل الاستحقاق الكامل، تدفع شركة التأمين القيمة الأعلى مما يلي: (أ) القيمة الحالية للوحد، و (ب) مبلغ ثابت. ويمكن اعتباره هذا العقد كعقد مركب يشتمل على ما يلي: (أ) استثمار صندوق تبادلي، (ب) عقد تأمين ضمني على الحياة تدفع بموجبه منافع وفاة تساوي المبلغ المحدد وأقل من القيمة الحالية للوحدة (صفر إذا كانت القيمة الحالية للوحدة أكثر من المبلغ المحدد).

تنفيذ ٦٩ إن كلا هذين المشتقين الضمنيين يلبي تعريف عقد التأمين إذا كانت مخاطر التأمين هامة، إلا أنه في كلا الحالتين قد تكون مخاطر معدل الفائدة أو مخاطر السوق أكثر أهمية من مخاطر الوفاة. وإذا انخفضت معدلات الفائدة أو أسواق حقوق الملكية بشكل كبير فإن هذه الضمانات ستكون أقل كثيرا من سعر السوق. وإذا أخذنا في الاعتبار طبيعة الضمانات البعيدة المدى وحجم التعرضات فقد تواجه شركة التأمين خسائر فاحشة جدا. وبالتالي قد تركز شركة التأمين على الإفصاح عن هذه التعرضات بشكل خاص.

تنفيذ ٧٠ قد تتضمن الإفصاحات المفيدة عن هذه التعرضات ما يلي:

(أ) تحليل الحساسية المبين أعلاه.

(ب) للبيانات المتعلقة بالمستويات عندما تبدأ هذه التعرضات بكتساب أثر مادي (الفقرة تنفيذ ٤٩ج).

(ج) القيمة العادلة للمشتققات الضمنية على الرغم من أن هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يطلبوا الإصاح عن هذه القيمة العادلة.

مؤشرات الأداء الرئيسية

تنفيذ ٧١ تقدم بعض شركات التأمين بإفصاحات عما تعتبره مؤشرات أداء رئيسية مثل الإنقضاء والتجديد وإجمالي مبلغ التأمين ومعدل التكلفة لكل مطالبة ومعدل عدد المطالبات لكل عقد وأحجام الأعمال الجديدة ونسبة المطالبات ونسبة المصروفات والمعامل المجمعة. ولا يتطلب هذا المعيار هذه الإفصاحات إلا أنها قد تكون مفيدة لشركة التأمين من أجل توضيح أدائها المالي خلال الفترة، ولإبراز المبلغ والتوقيت وعدم التأكيد فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
والعمليات المتوقفة "

المحتويات

المقدمة	الفقرات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •	مقدمة ١ - مقدمة ٦
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	
الهدف	١
التنطلق	٥ - ٢
تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع	١٤ - ٦
الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها	١٤ - ١٣
قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٢٩ - ١٥
قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)	١٩ - ١٥
الإعتراف بمساطر تخفيض القيمة والقيود العكسة	٢٥ - ٢٠
التغييرات على خطة البيع	٢٩ - ٢٦
العرض والإفصاح	٤٢ - ٣٠
عرض العمليات المتوقفة	٣٦ - ٣١
الأرباح أو الخسائر المتوقعة بالعمليات المستمرة	٣٧
عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٤٠ - ٣٨
الإفصاحات الإضافية	٤٢ - ٤١
الأحكام الانتقالية	٤٣
سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥	٤٤
ملاحق	٤٥
أ تعريف المصطلحات	
ب ملحق للتطبيق	
تديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع	
ج التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية	
موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •	
أساس الاستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة* مذكور في الفقرات ١-٤٥ والملاحق أ-ج. جميع الفقرات لها نفس أثر الصلاحية والنفذ. وتوضح الفقرات المبينة بالخط الغامق للمبادئ الرئيسية. أما تعريف المصطلحات في الملحق ٢* فهو يرد بالخط المائل عند ذكره لأول مرة في المعيار. وتظهر تعريفات المصطلحات الأخرى في قائمة المصطلحات الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب قراءة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، وفي سياق المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار تحضير وعرض البيانات المالية. ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية والتفسيرات في التفسيرات المحاسبية والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الصريح.

المقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة* متطلبات تصنيف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها ويحل محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ العمليات المتوقعة*.

مقدمة ٢ إن تحقيق المقاربة بين معييير المحاسبة في جميع أنحاء العالم هو أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي السعي لتحقيق ذلك الهدف، كانت إحدى الإستراتيجيات التي تبناها المجلس هي إبرام مذكرة تفاهم مع مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة توضح التزام المجلسين بتحقيق المقاربة. ونتيجة لذلك التفاهم، قام المجلسان بتنفيذ مشروع مشترك قصير الأجل بهدف تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي تكون قابلة للحل في زمن قصير نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية.

مقدمة ٣ وينطوي أحد جوانب ذلك المشروع على دراسة كلا المجلسين للمعايير الحديثة للمجلس الأخر بغية تبني حلول محاسبية عالية الجودة. وينشأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية لبيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤-محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعصرة أو التصرف بها، الصادر في عام ٢٠٠١.

مقدمة ٤ ويتناول بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ ثلاثة قضايا: (١) انخفاض قيمة الأصول المعصرة التي ينبغي الاحتفاظ بها واستخدامها (٢) تصنيف الأصول المحتفظ بها برسم البيع وقياسها وعرضها (٣) تصنيف وعرض العمليات المتوقعة. إن قضية انخفاض قيمة الأصول المعصرة التي ينبغي الاحتفاظ بها واستخدامها تنطوي على اختلافات واسعة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أنه لم يُعتقد أن تلك الاختلافات قابلة للحل في وقت قصير نسبياً. كما اعتُقد أنه يجدر السعي إلى تحقيق المقاربة بين القضيتين الأخريين في سياق المشروع قصير الأجل.

مقدمة ٥ يحقق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مقاربة كبيرة مع متطلبات بيان معايير المحاسبة الدولية رقم ١٤٤ المتعلق بالأصول المحتفظ بها برسم البيع، وتوفقت تصنيف العمليات على أنها متوقعة وعرض هذه العمليات.

الخصائص الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

- (أ) يتبنى تصنيف "الإحتفاظ برسم البيع".
- (ب) يستحدث مفهوم مجموعة التصرف، على أنها مجموعة أصول ينبغي التصرف بها معاً عن طريق البيع أو بطرق أخرى، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة.
- (ج) يحدد بأن الأصول أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يتم تسجيلها بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.
- (د) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع، أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، لا يتم استهلاكه.

(هـ) يحدد بأن الأصل المصنف على أنه محتفظ به يرسم البيع، والأصول والإلتزامات المشمولة في مجموعة تُصرف مصنفة على أنها محتفظ بها يرسم البيع، يتم عرضها بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية.

(و) يسحب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقفة" ويستبدله بمتطلبات:

(١) تغير وقت تصنيف العملية على أنها متوقفة. ويصنف معيار المحاسبة الدولي ٣٥ العملية على أنها متوقفة في (أ) تاريخ إبرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزمة أو (ب) تاريخ موافقة مجلس الإدارة وإعلائه عن خطة تصرف رسمية، أيهما يأتي أولاً. يصنف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية العملية على أنها متوقفة في تاريخ تلبية العملية لمعايير تصنيفها كمحتفظ بها يرسم البيع أو عندما تتصرف المنشأة بالعملية.

(٢) تحدد بأن نتائج العمليات المتوقفة ينبغي إظهارها بشكل منفصل في متن بيان الدخل.

(٣) تمنع التصنيف بأثر رجعي لعملية على أنها متوقفة، عندما لا يتم تلبية معايير ذلك التصنيف لغاية ما بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع وعرض العمليات المتوقعة والإصحاح عنها. وبالتحديد يقتضي المعيار:

- (أ) أن يتم قياس الأصول التي تلي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، وتوقف استهلاك هذه الأصول؛ و
- (ب) أن يتم عرض الأصول التي تلي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية وعرض نتائج العمليات المتوقعة بشكل منفصل في بيان الدخل.

النطاق

٢ تنطبق متطلبات التصنيف والعرض لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها* وكافة مجموعات التصرف المنشأة. وتنطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على كافة الأصول غير المتداولة المعترف بها ومجموعات التصرف (الموضحة في الفقرة ٤)، ما عدا تلك الأصول المدرجة في الفقرة ٥* التي يستمر قياسها وفقا للمعيار المشار إليه.

٣ لا يتم إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متداولة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١* 'عرض البيانات المالية' (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على أنها أصول متداولة إلى أن تبني معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقا لهذا المعيار. كما لا يتم إعادة تصنيف الأصول من الفئة التي تعتبرها المنشأة عادة غير متداولة والتي يتم شرائها حصريا بهدف إعادة البيع على أنها متداولة ما لم تلي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع وفقا لهذا المعيار.

٤ تتصرف المنشأة أحيانا بمجموعة من الأصول، من المحتمل مع بعض الإلتزامات ذات العلاقة المباشرة، معا في معاملة واحدة. وتكون مجموعة التصرف هذه عبارة عن مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة مفردة لتوليد النقد، أو جزء من وحدة توليد نقد*. وقد تتضمن المجموعة أية أصول والإلتزامات المنشأة، بما في ذلك الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة والأصول المستتاة بموجب الفقرة ٥* من متطلبات القياس لهذا المعيار. وإذا كان الأصل غير المتداول ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار هو جزء من مجموعة تصرف معينة، تنطبق متطلبات القياس لهذا المعيار على المجموعة بأكملها، بحيث يتم قياس المجموعة بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

* بالنسبة للأصول المصنفة وفقا لعرض السهولة، تكون الأصول غير المتداولة هي أصول تتضمن مبالغ يتوقع استردادها خلال أكثر من اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية. تنطبق الفقرة ٢ على تصنيف هذه الأصول.

* ما أن يتوقع نشوء التكاليف النقدية من أصل ما أو مجموعة من الأصول بشكل رئيسي من البيع وليس من الاستخدام المستمر، تصبح أقل اعتمادا على التكاليف النقدية التي تنشأ من أصول أخرى، وتصبح مجموعة التصرف التي كتبت جزءا من وحدة توليد النقد وحدة منفصلة لتوليد النقد.

وتوضح الفقرات ١٨ و ١٩ و ٢٣ متطلبات قياس الأصول والالتزامات المختلفة ضمن مجموعة التصرف.

٥ لا تطبق أحكام القياس الخاصة بهذا المعيار* على الأصول التالية، التي تغطيها المعايير المدرجة أدناه، إما كأصول مفردة أو كجزء من مجموعة تصرف:

- (أ) أصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل").
- (ب) الأصول التي تنشأ من منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين").
- (ج) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".
- (د) الأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية".
- (هـ) الأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".
- (و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين".

تصنيف الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) على أنها محتفظ بها برسم البيع

٦ تصنف المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغه الممسول بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس من خلال الاستخدام المستمر.

٧ وحتى يكون الحال كذلك، يجب أن يتوفر الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري في وضعه الحالي رهنا فقط بشروط تكون عالية ومألوفة لمبيعات هذه الأصول (أو مجموعات التصرف) ويجب أن يكون بيعها أمر محتمل جداً.

٨ وحتى يكون البيع محتمل جداً، يجب أن يكون المستوى المناسب من الإدارة ملتزماً بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف)، وبرنامج نشاط لتحديد المشتري ويجب أن يكون قد بدأ إكمال الخطوة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم بشكل نشط تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر محقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. كما ينبغي أن يتوقع أن يكون للبيع مؤهلاً الإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف، باستثناء ما هو مسموح به بموجب الفقرة ٩، وينبغي أن تشير الإجراءات المطلوبة لإكمال الخطوة إلى أنه من غير المحتمل إجراء تغييرات هامة على الخطوة، أو أنه سيتم سحب الخطوة.

٩ قد تؤدي الأحداث أو الظروف إلى تمديد فترة إكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمنع تمديد الفترة المطلوب لإكمال البيع من تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان التأخير ناتج عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة ويوجد أدلة كافية على أن المنشأة تبقى ملتزمة بخطة لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). وسيكون الحال كذلك عندما يتم تلبية المعايير الواردة في الملحق ب.

* فيما عدا الفقرتين ١٨ و ١٩، فإننا نقصون قياس الأصول موضوع البحث وفقاً للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى المعمول بها.

١٠ تتضمن معاملات البيع عمليات تبادل للأصول غير المتداولة بأصول غير متداولة أخرى عندما يكون للتبادل جوهر تجاري وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *الممتلكات والمصنوع والمعدات*.

١١ عندما تشتري المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) حصرياً بهدف التصرف به لاحقاً، فإنها تصنف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تاريخ الاندماج بالشراء فقط إذا تم تلبية مطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ (باستثناء ما هو مسموح به في الفقرة ٩) وعندما يكون من المحتمل جداً أن يتم تلبية لية معيار أخرى في الفترتين ٧ و ٨ لم يتم تلبيةها في ذلك التاريخ خلال فترة زمنية قصيرة عقب الاندماج بالشراء (خلال ثلاثة أشهر عادة).

١٢ إذا تم تلبية المعيار الواردة في الفترتين ٧ و ٨ بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تصنف المنشأة أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع في تلك البيانات المالية عند إصدارها. لكن عندما يتم تلبية تلك المعيار بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، تصنف المنشأة عن المعلومات المحددة في الفقرة ٤١ (أ) و (ب) و (ج) في الملاحظات.

الأصول غير المتداولة التي سيتم التنازل عنها

١٣ لا تصنف المنشأة أي أصل غير متداول (أو مجموعة تصريف) سيتم التنازل عنه على أنه محتفظ به برسم البيع. وهذا لأنه سيتم استرداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال الاستخدام المستمر. لكن إذا استوفت مجموعة التصريف التي سيتم التنازل عنها المعايير الواردة في الفقرة ٣٢ (أ-ج)، تعرض المنشأة للتنازل والتكاليف النقدية لمجموعة التصريف متوقعة وفقاً للفترتين ٣٣ و ٣٤ في تاريخ التوقف عن استعمالها. وتتضمن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصريف) التي سيتم التنازل عنها أصولاً غير متداولة (أو مجموعات تصريف) ينبغي استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادي وأصولاً غير متداولة (أو مجموعات تصريف) سيتم إبقائها بدلاً من بيعها.

١٤ لا تقوم المنشأة بحسبة أصل غير متداول تم محبه مؤقتاً من الاستخدام كما لو أنه قد تم التنازل عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصريف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصريف)

١٥ تقبى المنشأة الأصل غير المتداول (أو مجموعة تصريف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أقل.

١٦ إذا كان الأصل المشتري حديثاً (أو مجموعة التصريف) يلبي معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (انظر الفقرة ١١)، سوف ينتج عن تطبيق الفقرة ١٥ قياس الأصل (أو مجموعة التصريف) عند الاعتراف الأولي بمبلغه المسجل إذا لم يتم تصنيفه كذلك (مثلاً التكلفة) أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. لذلك إذا تم شراء الأصل (أو مجموعة التصريف) كجزء من اندماج الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

١٧ إذا كان يتوقع حدوث البيع بعد سنة، تقبى المنشأة التكاليف حتى البيع بقيمتها الحالية. ويتم عرض لية زيادة في القيمة الحالية للتكاليف حتى البيع تنشأ نتيجة مرور الوقت في حسابات الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل.

١٨ يتم مباشرة قبل التصنيف الأولي للأصل (أو مجموعة التصرف) المحتفظ به برسم البيع قياس المبالغ المسجلة للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات في المجموعة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها.

١٩ عند إعادة القياس لاحقاً لمجموعة التصرف، فإن المبالغ المسجلة لأية أصول والالتزامات لا تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، لكنها مشمولة في مجموعة تصروف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يتم قياسها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها قبل إعادة قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية

٢٠ تتعرف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة لأي عملية تخفيض أولية أو لاحقة في قيمة الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف بها وفقاً للفقرة ١٩.

٢١ تتعرف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول".

٢٢ تتعرف المنشأة بربح معين لأية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف:

(أ) إلى الحد الذي لم يتم فيه الإعتراف به وفقاً للفقرة ١٩؛ ولكن

(ب) ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الإعتراف بها، إما وفقاً لهذا المعيار أو مسبقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على الأصول غير المتداولة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار.

٢٣ تقلل (أو تزيد) خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) المعترف بها لمجموعة التصرف من المبلغ المسجل للأصول غير المتداولة في المجموعة التي تكون ضمن نطاق متطلبات القياس لهذا المعيار، حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرات ١٠٤ "أ" و"ب" و١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤).

٢٤ يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المعترف بها سابقاً بحلول تاريخ بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) في تاريخ إلغاء الإعتراف. وتزداد المتطلبات المتعلقة بإلغاء الإعتراف فيما يلي:

(أ) الفقرات ٦٧-٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) للممتلكات والمنشآت والمعدات، و

(ب) الفقرات ١١٢-١١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) للأصول غير الملموسة.

٢٥ لا تستهلك المنشأة (أو تطلق) الأصل غير المتداول عندما يكون مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع أو عندما يكون جزءاً من مجموعة تصروف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وينبغي الاستمرار في الإعتراف بالفائدة والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

التغييرات على خطة البيع

٢٦ إذا صنفت المنشأة أصلاً (أو مجموعة تصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع، لكن لم يعد يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩، تتوقف المنشأة عن تصنيف الأصل (أو مجموعة التصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع.

٢٧ تبيع المنشأة الأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتوقف تصنيفه في مجموعة تصريف مصنفة كمحتفظ بها برسم البيع) بأي من المبلغين التاليين، أيهما أقل:

- (أ) مبلغه المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة التصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع، محذراً لأي استهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل (أو مجموعة التصريف) على أنه محتفظ به برسم البيع؛ و
- (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ القرار اللاحق بعدم البيع.*

٢٨ تشمل المنشأة أي تعديل مطلوب على المبلغ المسجل للأصل غير المتداول الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع في النحل* من العمليات المستمرة في الفترة التي لا يتم فيها تلبية المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وتعرض المنشأة ذلك للتعديل في نفس الحول في بيان الدخل المستخدم لعرض الأرباح أو الخسائر، إن وجدت، المعترف بها وفقاً للفترة ٣٧.

٢٩ إذا ألغت المنشأة أصلاً أو إلزماً مفرداً من مجموعة التصريف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، يستمر قياس الأصول والإلتزامات المتبقية من مجموعة التصريف التي سيتم بيعها كمجموعة فقط إذا استوفت المجموعة المعايير الواردة في الفقرات ٧-٩. وخلافاً لذلك، فإن الأصول غير المتداولة المتبقية من المجموعة التي تلي بشكل فردي معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع يتم قياسها بشكل مفرد بمبالغها المسجلة أو قيمها العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل في ذلك التاريخ. ويتوقف تصنيف أية أصول غير متداولة لا تلي المعايير على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للفترة ٢٦.

العرض والإفصاح

٣٠ تعرض المنشأة وتلصق عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات المتوقفة وعمليات التصريف بالأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصريف).

عرض العمليات المتوقفة

٣١ يتكافأ أحد عناصر المنشأة من عمليات وتكافتات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلاً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة. ويجارة أخرى، يكون أحد عناصر المنشأة هي وحدة توليد نقد أو مجموعة من وحدات توليد النقد بينما يكون محتفظاً به للإستخدام.

* إذا كان الأصل غير المتداول جزءاً من وحدة توليد النقد، يكون مبلغه القابل للإسترداد هو المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به بعد تخصيص أية خسائر انخفاض قيمة تنشأ على تلك وحدة توليد النقد تلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

* ما لم يكن الأصل عبارة عن ممتلكات ومصانع ومعدات أو أصل غير ملموس تم إعادة تقييمه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ قبل تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، وينبغي في هذه الحالة معاملة التعديل كزيادة أو نقصان إعادة تقييم.

٣٢ إن العملية المتوقفة هي أحد عناصر المنشأة التي إما يتم التصرف بها أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، و

- (أ) تشكل خطأ رئيسياً منفصلاً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو
(ب) تشكل جزءاً من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ أو

(ج) تكون عبارة عن شركة تابعة مشتركة حصرياً بقصد إعادة البيع.

٣٣ تصح المنشأة عما يلي:

- (أ) مبلغ مفرد في متن بيان الدخل يتألف من مجموع ما يلي:
(١) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة للعمليات المتوقفة؛ و
(٢) الأرباح أو الخسائر بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

(ب) تحليل المبلغ المفرد في البند ١٢ إلى:

- (١) الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة للعمليات المتوقفة؛
(٢) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١٢؛
(٣) الخسائر أو الأرباح المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛ و
(٤) مصروف ضريبة الدخل ذو العلاقة كما تقتضيه الفقرة ٨١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١٢.

يمكن عرض التحليل في الملاحظات أو في متن بيان الدخل، وإذا تم عرضه في متن بيان الدخل، ينبغي عرضه في القسم المحدد على أنه مرتبط بالعمليات المتوقفة، أي بشكل منفصل عن العمليات المستمرة. لا يطلب التحليل لمجموعات التصرف التي تكون عبارة عن شركات تابعة مشتركة حديثاً تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإنماد بالشراء (انظر الفقرة ١١).

(ج) صافي التكتفات النقدية المنسوبة إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للعمليات المتوقفة. ويمكن عرض هذه الإفصاحات إما في الملاحظات أو في متن البيانات المالية، ولا تطلب هذه الإفصاحات لمجموعات التصرف التي هي عبارة عن شركات تابعة مشتركة حديثاً تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإنماد بالشراء (انظر الفقرة ١١).

٣٤ تعيد المنشأة عرض الإفصاحات في الفقرة ٣٣ للفترة السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث تتعلق الإفصاحات بجميع العمليات التي تم إيقاعها بحلول تاريخ الميزانية العمومية لأخر فترة يتم عرضها.

٣٥ إن التعديلات في الفترة الحالية على المبالغ التي تم عرضها سابقاً في العمليات المتوقفة المرتبطة مباشرة بالتصرف بعملية متوقفة في فترة سابقة يتم تصنيفها بشكل منفصل في العمليات المتوقفة. وينبغي

الإفصاح عن طبيعة ومقدار هذه التعديلات. وتتضمن الأمثلة على الظروف التي قد تنشأ فيها هذه التعديلات ما يلي:

- (أ) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من بنود معاملة التصرف، مثل حل تعديلات سعر الشراء وقضايا التعويض مع المشتري.
- (ب) حل مسائل الشكوك التي تنشأ من عمليات المكون قبل التصرف به وتكون مرتبطة مباشرة به، مثل الإلتزامات البيئية وإلتزامات ضمان المنتجات المحتفظ بها من قبل البائع.
- (ج) تسديد إلتزامات خطة منافع الموظفين، شريطة أن يكون التسديد مرتبطاً مباشرة بمعاملة التصرف.

٣٦ إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد مكونات المنشأة على أنه محتفظ به برسم البيع، فإن نتائج عمليات المكون الذي تم عرضه سابقاً في العمليات المتوقعة وفقاً للفترة ٢٣-٣٥ يتم إعادة تصنيفها وتضمينها في الدخل من العمليات المستمرة لجميع الفترات المعروضة. وتوصف مبالغ الفترات السابقة على أنه تم إعادة عرضها.

الأرباح أو الخسائر المتوقعة بالعمليات المستمرة

٣٧ إن أية أرباح أو خسائر من إعادة قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع والذي لا يلبى تعريف العملية المتوقعة يتم شملها في حساب الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

عرض الأصل غير المتداول أو مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

٣٨ تعرض المنشأة الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم عرض إلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ويتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات، باستثناء ما تسمح به الفقرة ٣٩. وتعرض المنشأة بشكل منفصل أي دخل أو مصروف تراكمي معترف به مباشرة في حقوق الملكية المتوقعة بأصل غير متداول (أو مجموعة تصرف) مصنف على أنه محتفظ به برسم البيع.

٣٩ إذا كانت مجموعة التصرف هي شركة تابعة مشتركة حديثاً تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الإنتماء بالشراء (انظر الفقرة ١١)، لا يطلب الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات.

٤٠ لا تعيد المنشأة تصنيف أو عرض المبالغ المعروضة للأصول غير المتداولة أو أصول والإلتزامات مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في الميزانيات العمومية للفترة السابقة لمعكس للتصنيف في الميزانية العمومية لأخر فترة يتم عرضها.

الإفصاحات الإضافية

٤١ تصح المنشأة عن المعلومات التالية في الملاحظات في الفترة التي تم فيها تصنيف الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع أو تم بيعه:

- (أ) وصف للأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف)؛
- (ب) وصف لحقائق وظروف البيع، أو المؤدية إلى عملية للتصرف المتوقعة، والطريقة والتوقيت المتوقعين لذلك للتصرف؛
- (ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها وفقاً للفترة ٢٠-٢٢، وإذا لم تكن معروضة بشكل منفصل في متن بيان الدخل، العنوان في بيان الدخل الذي يتضمن تلك الأرباح أو الخسائر؛
- (د) حيثما كان قابلاً للتطبيق، القطاع الذي يتم فيه عرض الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ تقديم التقارير المالية حول القطاعات*.

٤٢ إذا تم تطبيق أي من الفترتين ٢٦ أو ٢٩، تصبح المنشأة في فترة اتخاذ قرار تغيير الخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة للتصرف) عن وصف للحقائق والظروف المؤدية لاتخاذ القرار وأثر القرار على نتائج العمليات للفترة وأي فترات سابقة يتم عرضها.

الأحكام الإنتقالية

٤٣ يتم تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي على الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلي معايير تصنيفها كعمليات متوقعة بعد تاريخ نفاذ هذا المعيار. ويمكن أن تطبق المنشأة متطلبات هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع والعمليات التي تلي معايير تصنيفها على أنها عمليات متوقعة بعد أي تاريخ يسبق تاريخ نفاذ هذا المعيار، شريطة أنه يكون قد تم الحصول على التقييمات والمعلومات الأخرى اللازمة لتطبيق هذا المعيار في الوقت الذي تم فيه أصلاً تلبية تلك المعايير.

تاريخ النفاذ

٤٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل لتطبيق المبكر. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون ثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإصحاح عن تلك الحقيقة.

محبب معيار المحاسبة الدولي ٣٥

٤٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "العمليات المتوقعة".

الملحق أ

تعريف المصطلحات

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

وحدة توليد نقد : أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

أحد مكونات المنشأة : الصايات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض الإبلاغ المالي، عن بقية المنشأة.

التكاليف حتى البيع : للتكاليف المتزايدة المنسوبة مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

الأصل المتداول : الأصل الذي يلبي أي من المعايير التالية:

- (أ) يتوقع تحقيقه أو تصدده أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- (ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- (ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو
- (د) يكون عبارة عن نقد أو نقد معلن ما لم يكن يخضع لقيود على التبادل أو الاستخدام لتسوية الالتزام ما لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الصالية المتوافقة : أحد مكونات المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع:

- (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات،
- (ب) يكون جزء من خطة منسقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، أو
- (ج) يكون عبارة عن شركة تابعة يتم شراؤها حصرياً بغرض إعادة البيع.

مجموعة التصرف: مجموعة من الأصول يتم التصرف بها معاً، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في

معاملة واحدة، والالتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نقلها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتركة في لئماج الأعمال في حال كانت المجموعة عبارة عن وحدة توليد نقد خصصت لها الشهرة وفقاً لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "نخفاض قيمة الأصول" (كما هو منفتح في العام ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن وحدة توليد النقد تلك.

القيمة العادلة : المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أسس تجاري.

اللتزام شراء مؤكد : اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. (ب) يتضمن شرطاً جزئياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان أداء محتمل جداً.

مرجحة جداً : مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.

الأصل غير المتداول : الأصل الذي لا يلبي تعريف الأصل المتداول.

محتمل : حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.

المبلغ القابل : القيمة العادلة للأصل مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما الأعلى. للإسترداد.

قيمة الإستخدام : القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.

الملحق "ب"

ملحق التطبيق

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من هذا المعيار.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب ١ كما هو مشار في الفقرة ٩، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تصنيف الأصل (أو مجموعة التصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع إذا نتج التأخير عن أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة تبقى ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو مجموعة التصرف). لذلك فإن الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

- (أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشتري) سيغرضون شروطاً على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) بما يؤدي إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع، و:
- (١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للرد على تلك الشروط إلى أن يتم الحصول على الالتزام شراء مؤكد.
- (٢) إن الالتزام الشراء المؤكد هو محتمل جداً خلال سنة واحدة.

- (ب) تحصل المنشأة على الالتزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشتري أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف مسبقاً على أنه محتفظ به برسم البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع:
- (١) تم اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب للرد على الشروط، و
- (٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) المصنف سابقاً على أنه محتفظ به برسم البيع في نهاية تلك السنة:

- (١) خلال فترة السنة الأولى اتخذت المنشأة إجراءات ضرورية للرد على التغيير في الظروف،
- (٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (مجموعة التصرف) بشكل نشط وبسعر معقول، نظراً للتغيير في الظروف، و
- (٣) يتم تلبية المعايير الواردة في الفقرتين ٧ و ٨.

الملحق ج

التعديلات على المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون ثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

♦♦♦♦

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في البيانات الرسمية ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" من قبل ١٢ عضوا من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السيد كوب والسيد شميد معارضته لذلك. وتزد أرائهم المعارضة بعد أسس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	لنغوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جبلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليمسرينغ
	وارن ملكريجور
	بلفريشيا إل لومالي
	ماري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيويفري وليفنتشون
	تاتسومي يامادا

المحتويات

أساس الإستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

• الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والصلب المتوقعة

الفترات

المقدمة	استنتاج ١ - ٧
نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	استنتاج ٨ - ١٤
تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع	استنتاج ١٥ - ٢٧
الأصول التي سيتم استبدالها بأصول أخرى غير متداولة	استنتاج ٢٥ - ٢٧
قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٢٨ - ٥١
تخصيص خسارة انخفاض قيمة الأصول لمجموعة للتصرف	استنتاج ٣٩ - ٤١
الأصول المشتراة حديثاً	استنتاج ٤٢ - ٤٥
الإعتراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع	استنتاج ٤٦
الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية	استنتاج ٤٧ - ٤٨
قياس الأصول للمعاد تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٤٩ - ٥١
إلغاء الإعطاء من التوحيد للشركات التابعة المشتراة والمحتفظ بها حصرياً بهدف إعادة البيع	استنتاج ٥٢ - ٥٥
عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع	استنتاج ٥٦ - ٥٨
توقيت تصنيف الصلبيات المتوقعة وتعريفها	استنتاج ٥٩ - ٧٢
عرض الصلبيات المتوقعة	استنتاج ٧٣ - ٧٧
الترتيبات الانتقالية	استنتاج ٧٨ - ٧٩
المصطلحات	استنتاج ٨٠ - ٨٣
ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤	استنتاج ٨٤
مقارنة مع الجوانب ذات الصلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤	استنتاج ٨٥
الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •	قراء ١ - ١٣

أساس الاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها يرسم البيع والعمليات المتوقعة "

يرافق أساس الاستنتاجات هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها يرسم البيع والعمليات المتوقعة ". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ وفي لأول ٢٠٠٢، وافق المجلس على إضافة مشروع قصير الأجل لتحقيق المقاربة إلى جدول أعماله النشط. ويمثل الهدف من المشروع في تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً التي يمكن حلها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً ويمكن تناولها خارج المشاريع الرئيسية. والمشروع هو عبارة عن مشروع مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

استنتاج ٣ وكجزء من المشروع، اتفق كل من المجلسين على مراجعة مدلولات الآخر بخصوص كل من المواضيع المحتملة المتناظرة حول تحقيق المقاربة، واختيار الحل الأكثر جودة كأساس لتحقيق المقاربة. وبالنسبة للمواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل المجلسين، هناك توقع بأن أي مجلس يناقش مؤخراً تلك الموضوع على نطاق أوسع سيكون لديه الحل الأعلى جودة.

استنتاج ٤ وكجزء من مراجعة المواضيع التي تمت دراستها مؤخراً من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية، ناقش المجلس متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ " محاسبة انخفاض قيمة الأصول المعمرة أو التصرف بها"، حيث ترتبط بالأصول المحتفظ بها يرسم البيع والعمليات المتوقعة. ولم ينظر المجلس في متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول المحتفظ بها للاستخدام، إن انخفاض قيمة هذه الأصول هي قضية يتم مناقشتها في مشروع البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول القيلس الذي يقوده مجلس معايير المحاسبة للكندي.

استنتاج ٥ إلى أن تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، اختلفت متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية حول الأصول المحتفظ بها يرسم البيع والعمليات المتوقعة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالطرق التالية:

(أ) إذا تم تلبية معايير محددة، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ أن يتم تصنيف الأصول غير المتداولة التي ينبغي التصرف فيها على أنها محتفظ بها يرسم البيع. ويعاد قيلس هذه الأصول بالمبلغ المسجل أو القيمة المعادلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع - أيهما أقل ولا يتم استهلاكها أو إطفائها. ولم تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها بشكل منفصل أو قياسها بطريقة مختلفة عن الأصول غير المتداولة الأخرى.

(ب) كان تعريف العمليات المتوقعة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ مختلفاً عن تعريف العمليات المتوقعة في محاور المحاسبة الدولي ٣٥ " العمليات المتوقعة" كما أن عرض هذه العمليات المطلوب في كلا المعيارين كان أيضاً مختلفاً.

استنتاج ٦ وكما هو منقش بتفصيل أكثر أدناه، استخلص المجلس أن استحداث تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها يرسم البيع يحسن بشكل كبير من المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية حول الأصول التي ينبغي بيعها.

استنتاج ٧ نشر المجلس مقترحاته في مسودة العرض ٤ بعنوان "التصرف بالأصول غير المتدولة وعرض العمليات المتوقعة" في تموز ٢٠٠٣ مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ٢٤ تشرين أول ٢٠٠٣. وقد استلم المجلس أكثر من ٨٠ رسالة ملاحظات حول مسودة العرض.

نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٨ اقترح المجلس في مسودة العرض ٤ أنه ينبغي تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على جميع الأصول غير المتدولة فيما عدا:

- (أ) الشهرة،
- (ب) الأدوات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"،
- (ج) الأصول المالية بموجب عقود الإيجار، و
- (د) أصول الضريبة المؤجلة والأصول الناشئة من منافع الموظفين.

استنتاج ٩ عند إعادة النظر في نطاق التطبيق، لاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "غير متداول" قد تسبب في المشاكل التالية:

(أ) إن الأصول التي يتم شرائها بهدف إعادة البيع كانت يقصد منها بشكل واضح أن تدرج ضمن نطاق تطبيق مسودة العرض ٤ ولكنها تدرج أيضاً ضمن تعريف الأصول المتدولة وبالتالي فقد يعتقد بأنها مستثناة. وقد تطبق هذا الحال أيضاً على الأصول التي تم تصنيفها على أنها غير متدولة لكن يتوقع الآن تحقيقها خلال اثني عشر شهراً.

(ب) لم يكن واضحاً كيف ينطبق نطاق التطبيق على الأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة.

استنتاج ١٠ لاحظ المجلس بأنه لم يكن من المقصود إعادة تصنيف الأصول المصنفة على أنها غير متدولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" على أنها أصول متدولة ببساطة بسبب نية الإدارة بيعها أو لأنها وصلت نهاية الإثني عشر شهراً من الاستخدام المتوقع من قبل المنشأة. وقرر المجلس أن يوضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ بأن الأصول المصنفة على أنها غير متدولة لا يتم إعادة تصنيفها كأصول متدولة إلى أن تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن الأصول من فئة تعتبرها المنشأة عادة على أنها غير متدولة ويتم شرائها بشكل حصري بهدف إعادة البيع لا يتم تصنيفها على أنها متدولة ما لم تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً لهذا المعيار.

استنتاج ١١ وفيما يتعلق بالأصول المعروضة وفقاً لعرض السيولة، قرر المجلس أنه ينبغي فهم مصطلح "غير متداول" على أنه يشير إلى أصول تتضمن مبالغ متوقعة استردادها خلال أكثر من ١٢ شهر من تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج ١٢ تضمن هذه التوضيحات بأن تكون جميع الأصول من الفئة التي تعتبرها عادة المنشأة على أنها غير متدولة ضمن نطاق هذا المعيار.

استنتاج ١٣ أعاد المجلس النظر أيضاً في استثناءات النطاق المقترحة في مسودة العرض ٤. ولاحظ أن متطلبات تصنيف وعرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تنطبق على جميع الأصول غير المتدولة ويستنتج أنه ينبغي أن ترتبط أي استثناءات فقط بمتطلبات القياس. وفيما يتعلق بمتطلبات

القياس، قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة فقط إذا : (١) تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة (٢) كانت هناك صعوبات في تحديد قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. لذلك قرر المجلس أنه ينبغي استثناء الأصول غير المتداولة التالية فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار :

الأصول المسجلة مسبقاً بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة:

(أ) الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

(ب) الأصول غير المتداولة التي تم محاسبته باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة ٤٠ "الاستثمارات العقارية".

(ج) الأصول غير المتداولة التي تم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقررة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة".

الأصول التي يوجد بشأنها صعوبات في تحديد قيمتها العادلة

(أ) أصول الضريبة المؤجلة.

(ب) الأصول الناشئة من منافع الموظفين.

(ج) الأصول الناشئة من عقود التأمين.

استنتاج ١٤ أقر المجلس بأن نطاق هذا المعيار يختلف عن نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ولكنه لاحظ بأن البيان ١٤٤ يطلي انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للاستخدام بالإضافة لتلك المحتفظ بها برسم البيع. وعلاوة على ذلك، تؤثر المتطلبات الأخرى في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً على نطاق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استنتج المجلس أن تحقيق المقاربة مع نطاق البيان ١٤٤ لا يكون ممكناً.

تصنيف الأصول غير المتداولة التي سيتم التصرف بها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج ١٥ يتم بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٤ تصنيف الأصول المعصرة على أنها إما: (١) محتفظ بها ومستخدمة أو (٢) محتفظ بها برسم البيع. وقبل إصدار هذا المعيار، لم يتم التمييز في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها والمستخدمة وبين الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع، ما عدا فيما يتعلق بالأدوات المالية.

استنتاج ١٦ درس المجلس ما إذا يؤدي التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع إلى تعقيد غير ضروري في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويطرح عنصر نوايا الإدارة في المحاسبة. واقترح بعض المعلقين أن تصنيف "الأصول المحتفظ بها برسم البيع" غير ضروري، وأنه إذا تحول التركيز إلى "أصول سحبت من الاستخدام النشط" فإنه يمكن إلغاء الكثير من التعقيد، لأن التصنيف الأخير يعتمد على الحقيقة أكثر مما يعتمد على ما يشهده نية الإدارة. ويؤكدون على أن سوء الاستغلال المحتمل للتصنيف يستلزم العديد من المتطلبات المفصلة في بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤. واقترح آخرون أنه إذا تم تحويل المعايير الدولية القائمة لإعداد التقارير المالية لتحديد بشأن الأصول التي سُحبت من الاستخدام النشط يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع وتقتضي ليضاحات أخرى، فإنه يمكن تحقيق بعض المقاربة مع بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤ يمكن تحقيقها دون إيجاد معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية.

* يقر المجلس بأنه لا يتم الاعتراف بجميع الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة لكنه لا يريد إجراء المزيد من التغييرات على محاسبة الأصول المالية في هذا الوقت.

استنتاج ١٧ إلا أن المجلس استنتج بأن تقديم المعلومات حول الأصول ومجموعات الأصول والالتزامات التي سيتم التصرف بها ذات فائدة لمستخدمي البيانات المالية، وينبغي أن تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقييم توقيت ومبلغ وشكوك التكتفات النقدية المستقبلية. ويتفهم المجلس بأن هذا كان أيضاً التقييم الذي دعمه بيان معيار المحاسبة المالية ١٤٤. لذلك استخلص المجلس بأن مستحدثات فكرة الأصول ومجموعات التصرف المحفوظ بها برسم البيع يجعل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أكثر اكتمالاً.

استنتاج ١٨ بالإضافة إلى ذلك، رغم أن الاحتفاظ برسم البيع يبدأ من نية بيع الأصل، إلا أنه يتم بصرامة وضع المعايير الأخرى لهذا التصنيف وتكون أكثر موضوعية من تحديد ببساطة نية أو الالتزام بالبيع. وقد يجادل البعض بأن المعايير هي محددة جداً. إلا أن المجلس يعتقد بأن المعايير ينبغي أن تكون محددة لتحقيق قابلية مقارنة التصنيف بين المنشآت. ولا يعتقد المجلس بأن تصنيف "السحب من الإستهلاك النشط" يتطلب بالضرورة معايير أقل لدفعه. على سبيل المثال، من الضروري إجراء تمييز بين الأصول التي تسحب من الإستهلاك النشط وبين تلك المحفوظ بها كدعم احتياطي أو المعطلة بشكل مؤقت.

استنتاج ١٩ وأخيراً، إذا كان تصنيف وقياس الأصول المحفوظ بها برسم البيع في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو نفسه في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، فإنه سيتم تحقيق المقاربة في مجال ذي أهمية لمستخدمي البيانات المالية.

استنتاج ٢٠ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض ٤ على أن التصنيف المنفصل للأصول غير المتداولة التي لم يعد يحفظ بها للإستخدام هو أمر مرغوب فيه. إلا أن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤ قد تم انتقادها للأسباب التالية:

- (أ) كانت المعايير معقدة جداً وقائمة على أساس القواعد.
- (ب) ينبغي إثبات الالتزام بالبيع، بالإجماع مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ *المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة* المنقطة بمخصصات إعادة الهيكلة.
- (ج) ينبغي أن يكون التصنيف للأصول التي تسحب من الإستهلاك النشط.
- (د) ينبغي معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها بنفس الطريقة التي تعامل فيها الأصول التي سيتم بيعها.

استنتاج ٢١ لاحظ المجلس بأن التعريف الأكثر مرونة قد يتعرض لسوء الإستهلاك. وعلاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي تغيير معايير التصنيف إلى الإبتعاد عن تبني مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إلا أن المجلس أعاد ترتيب المعايير للتأكيد على المبادئ.

استنتاج ٢٢ لاحظ المجلس أيضاً بأن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تنطبق عند تكبد التزام معين، بينما ترتبط متطلبات هذا المعيار بقياس وعرض الأصول المعترف بها مسبقاً.

استنتاج ٢٣ أخيراً، أعاد المجلس للتأكيد على المبدأ الذي تستند إليه مقترحات التصنيف في مسودة العرض ٤، وهو أن المبلغ المسجل للأصول سوف يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. ويتطابق هذا المبدأ على الأصول التي تسحب من الإستهلاك النشط، قرر المجلس بأن الأصول التي تسحب من الإستهلاك النشط والتي لا تلي معيار التصنيف كأصول محفوظ بها برسم البيع لا ينبغي عرضها بشكل منفصل لأن المبلغ المسجل للأصل قد لا يتم استرداده بشكل رئيسي من خلال البيع. وبالعكس، قرر المجلس بأن الأصول التي تلي معيار تصنيفها على أنها محفوظ بها برسم البيع ويتم استخدامها ينبغي أن لا يمنع تصنيفها بشكل منفصل. وهذا لأنه إذا كان الأصل غير المتداول متوفر للبيع الفوري، فإن الإستهلاك المتبقي للأصل يكون عرضياً لاسترداده من خلال البيع ويتم استرداد المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي من خلال البيع.

استنتاج ٢٤: وينطبق نفس المبدأ على الأصول التي سيتم التنازل عنها، أشار المجلس أنه لن يتم استرداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال البيع.

الأصول التي سيتم إستبدالها بأصول أخرى غير متداولة

استنتاج ٢٥: بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، لا يمكن تصنيف الأصول المعصرة التي سيتم تبادلها بأصول منتجة مماثلة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وتعتبر أنها متصرف بها فقط عند تبادلها. ويوضح أسس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بأن هذا يعود لسبب محاسبة تبادل هذه الأصول بمبلغ تقوم على أسس المبلغ المسجل للأصول، وليس بالقيمة العادلة، وأن استخدام المبلغ المسجل هو أكثر انسجاماً مع محاسبة الأصل المُعصر الذي سيتم الاحتفاظ به واستخدامه من الأصل المُعصر برسم البيع.

استنتاج ٢٦: بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *الملكيات والمصانع والمعدات*، كما هو منقح عام ٢٠٠٣، يتم عادة قياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. لذلك فإن أسلوب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ لتصنيف هذه الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع لا تنطبق. وبالإسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، يعامل هذا المعيار تبادل الأصول كعملية تصرف بالأصول وشراؤها ما لم يكن للتبادل جوهر تجاري.

استنتاج ٢٧: أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة عرض تقترح تحقيق المقاربة مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس تبادل الأصول بالقيمة العادلة. وتقترح أيضاً مسودة للعرض إجراء تعديل لاحق على بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يجعل عمليات تبادل الأصول ذات الجوهر التجاري مؤهلة للتصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٢٨: يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قياس أصل مُعصر أو مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. ولا يتم استهلاك الأصل المُعصر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف)، لكن يتم الاعتراف بالفاقد والمصاريف الأخرى المنسوبة إلى الإفrazات مجموعة التصرف.

استنتاج ٢٩: وكما هو مبين في أسس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يكون الاستخدام المتوفي في عمليات الأصل برسم البيع عرضياً لاسترداد المبلغ المسجل من خلال البيع. لذلك ينبغي أن تكون محاسبة هذا الأصل عبارة عن عملية تقييم أكثر من كونها تخصيص.

استنتاج ٣٠: لاحظ مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً أنه ما أن يتم إعادة قياس الأصل، يؤدي استهلاك الأصل إلى تخفيض مبلغه المسجل إلى ما دون قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. كما أشار أيضاً إلى أنه في حال وجود انخفاض في قيمة الأصل بعد التصنيف الأولي على أنه محتفظ به برسم البيع وقبل البيع النهائي، يتم الاعتراف بالخسارة في فترة الانخفاض لأنه يتم تقييم القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في كل فترة.

استنتاج ٣١: وتبذ وجهة النظر المعكولة، على الرغم من تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع، أنه لا يزال يُستخدم في الصلوات، وبالتالي فإن التوقف عن الاستهلاك لا ينسجم مع المبدأ الأساسي الذي يقتضي بأنه ينبغي تخصيص تكلفة الأصل خلال الفترة التي يتم فيها الحصول على منافع من استخدامه. علاوة على ذلك، وبالرغم من أن الانخفاض في قيمة الأصل من خلال استخدامه يعكس في التغير المعترف به في القيمة العادلة، إلا أنه يمكن إطفائه بواسطة زيادة تنشأ من التغيرات في أسعار السوق للأصل.

استنتاج ٣٢ إلا أن المجلس أشار إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يقتضي من المنشأة الاحتفاظ بالمر الإنتاجي المتوقع وقيم المتبقية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى تاريخه، ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" تخفيض فوري إلى قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أعلى. لذلك ينبغي على المنشأة غالبا أن تحقق أثر قياس معين للأصول المختلفة التي على وشك أن تباع بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مشابه لذلك الذي يقتضيه هذا المعيار على النحو التالي: بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل، لن يكون هناك انخفاض قيمة أو استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية). ولكن إذا كانت القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أقل من المبلغ المسجل، ستكون هناك خسارة لانخفاض القيمة تخفض المبلغ المسجل إلى القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع من ثم لا يوجد استهلاك (لأنه سيكون قد تم تحديث القيمة المتبقية)، ما لم تكن قيمة الاستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وإذا كانت قيمة الاستخدام أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يكون هناك فروقات صغيرة بين المعالجة التي تتشأ بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية والمعالجة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، تكون هناك خسارة انخفاض قيمة إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل قيمة الاستخدام وليس إلى الحد الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وبموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية، يكون هناك أيضا استهلاك للزيادة في قيمة الاستخدام (المبلغ المسجل الجديد للأصل) عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع (قيمتها المتبقية). إلا أنه بالنسبة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع، ستختلف قيمة الاستخدام عن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع فقط إلى الحد الذي تتوقع فيه التكتففات النقدية أن تتشأ قبل البيع. إذا كانت فترة بيع قصيرة، فإن هذا المبلغ سيكون عادة صغير نسبيا. وبالتالي فإن الفرق بين خسارة انخفاض القيمة المعترف بها والاستهلاك اللاحق بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مقارنة مع خسارة انخفاض القيمة بدون وجود استهلاك لاحق بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يكون أيضا صغيرا.

استنتاج ٣٣ استنتج المجلس بأن متطلبات القياس في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ للأصول المختلفة لا ترتبط عادة بتغيير مهم عن المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، اتفق المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية على أن التكتففات النقدية التي تتشأ من الاستخدام المتبقي للأصل هي عرضية لاسترداد الأصل من خلال البيع. لذلك استنتج بأن الأصول المختلفة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل وينبغي عدم استهلاكها.

استنتاج ٣٤ بالنسبة لمجموعات التصرف، يمكن أن يكون هناك فروقات أكبر بين المتطلبات في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية ومتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. على سبيل المثال، يمكن أن تعكس قيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف الشهرة المولدة داخليا إلى الحد الذي تكون فيه أعلى من المبلغ المسجل لصافي الأصول في مجموعة التصرف. ومع ذلك يمكن أن تكون القيمة المتبقية للأصول غير المتدولة في مجموعة التصرف كذلك إذا تم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، ويتم استهلاك تلك الأصول.

استنتاج ٣٥ في مثل هذه الحالة، قد ينظر البعض إلى متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على أنها تسمح للشهرة المولدة داخليا أن توفّر استهلاك الأصول غير المتدولة. إلا أن المجلس لا يتفق مع وجهة النظر تلك، بل يعتقد بأن الشهرة المولدة داخليا تحول دون الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف. وبشأن نص الأثر من متطلبات انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، إن عدم استهلاك الأصول غير المتدولة في مجموعة التصرف هو، كما هو الحال مع الأصول المختلفة، نتيجة للمبدأ الأساسي الذي يستند إليه التصنيف المنفصل، وهو أنه سيتم استرداد

المبلغ المسجل للأصل بشكل رئيسي عن طريق البيع، وليس الاستخدام المستمر، ولن المبالغ المستردة من خلال الاستخدام المستمر سوف تكون عرضية.

استنتاج ٣٦ بالإضافة إلى ذلك، من المهم التأكيد على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يسمح فقط للأصل (أو مجموعة التصرف) برسم البيع أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها يتم الاحتفاظ بها واستخدامها حتى يتم التصرف بها، ويتم بالتالي استهلاكها. يتفق المجلس مع ملاحظة مجلس معايير المحاسبة المالية بأنه يمكن التمييز بين الأصل الذي سيتم بيعه والأصل الذي سيتم التنازل عنه، لأنه سيتم استرداد الأصل الأول بشكل رئيسي من خلال البيع في حين سيتم استرداد الأصل الآخر من خلال استخدامه المستمر. لذلك، من المنطقي أن يتوقف الاستهلاك في الحالة الأولى ولكن ليس في الحالة الأخرى.

استنتاج ٣٧ عندما يكون الأصل أو مجموعة التصرف المحتفظ به برسم البيع جزء من عملية خارجية بعملية وظيفية تختلف عن عمله العرض الخاصة بالمجموعة، فإنه سوف يتم الاعتراف بفرق الصرف في حقوق الملكية الذي ينشأ من تحويل الأصل أو مجموعة التصرف إلى عملية العرض الخاصة بالمجموعة. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية" إعادة تدوير" فرق الصرف من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة من التصرف بالعالية. والسؤال الذي ينشأ هو ما إذا يجب أن يحفز تصنيف الاحتفاظ برسم البيع على تدوير أي فروقات صرف. وبموجب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (فرق عمل القضايا المستجدة ٥-٠١ تطبيق بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢ على استثمار يتم تقييمه لانخفاض القيمة سيتم التصرف به) فإن التعديلات المترتبة لتحويل العملة الأجنبية المتصرف بها سابقاً في دخل شامل آخر والمتوقع تدويرها في الدخل في وقت البيع يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) الذي يتم اختباره لانخفاض القيمة.

استنتاج ٣٨ في مشروعه الخالص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل، قد يعيد المجلس النظر في مسألة إعادة التدوير. لذلك لم يرغب بإجراء أي تعديلات مؤقتة على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١. وبالتالي، لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بإعادة تدوير أي فروقات صرف عند تصنيف الأصل أو مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع، وسيجري إعادة التدوير عند بيع الأصل أو مجموعة التصرف.

تخصيص خسارة انخفاض قيمة الأصول لمجموعة التصرف

استنتاج ٣٩ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ والمقرحات الواردة في مسودة العرض ٤، يتم تعديل الأصول ضمن مجموعة التصرف التي لا تكون ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الأخرى قبل قياس القيمة المعللة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف. ويتم تخصيص أي خسارة أو ربح معترف به عند تعديل المبلغ المسجل لمجموعة التصرف إلى المبلغ المسجل للأصول المتصرة في المجموعة.

استنتاج ٤٠ يختلف هذا عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتخصيص خسارة انخفاض القيمة التي تنشأ من وحدة توليد النقد. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من وحدة توليد النقد أولاً لتخفيض المبلغ المسجل للشهرة من ثم تخفيض المبالغ المسجلة للأصول الأخرى في الوحدة تاسيياً.

استنتاج ٤١ درس المجلس ما إذا ينبغي أن يكون تخصيص خسارة انخفاض القيمة لمجموعة التصرف منسجماً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أو مع متطلبات بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. واستنتج المجلس بأنه سيكون من الأبسط اقتضاء نفس التخصيص الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لوحدات توليد النقد. بالرغم من أن هذا مختلف عن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، إلا أنه سيتم قياس كامل مجموعة التصرف سيتم قياسها بنفس المبلغ.

الأصول المشتراة حديثاً

استنتاج ٤٢ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، في حين اقترحت مسودة العرض ٤، قياس الأصول المشتراة حديثاً التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعراف الأولي. لذلك وفي تلك الحالات، وعداً عن انتماج الأعمال، الذي تشتري فيه المنشأة الأصل غير المتداول الذي يلبى معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعراف بالخسارة في حسابات الربح أو الخسارة إذا تجاوزت تكلفة الأصل قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وفي الحالات الأكثر شيوعاً التي تشتري فيها المنشأة، كجزء من انتماج الأعمال، أصلاً غير متداول (أو مجموعة تصرف) يلبى معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يتم الإعراف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع في الشهرة.

استنتاج ٤٣ لاحظ البعض في رددهم على مسودة العرض ٤ أن قياس الأصول المشتراة حديثاً التي ليست جزءاً من انتماج الأعمال بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لم يكن منسجماً مع الإقتراح العام بأن الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي أن تقيس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل. وقد وافق المجلس على المطلوب وعكس بحيث يكون من الواضح أنه يتم قياس الأصول (أو مجموعات التصرف) المشتراة حديثاً عند الإعراف الأولي بما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أي التكلفة) أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

استنتاج ٤٤ وفيما يتعلق بعمليات انتماج الأعمال، لاحظ المجلس أنه ينبغي من حيث المفهوم الإعراف بالأصول ميدناً بالقيمة العادلة ثم تصنيفها مباشرة على أنها محتفظ بها برسم البيع، مع الإعراف لاحقاً بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة، وليس الشهرة. ونظرياً، إذا قامت المنشأة باستخدام التكاليف حتى البيع كعمل في سعر الشراء، فإن السعر المخفض يؤدي إلى توليد شهرة سلبية، والإعراف المباشر في حساب الربح أو الخسارة بما قد يعادل الخسارة الناشئة من التكاليف حتى البيع. وبالطبع، وعلى الصعيد العملي، سوف ينتج عادة عن السعر المخفض شهرة إيجابية صافية أقل بدلاً من الشهرة السلبية التي ينبغي الإعراف بها في حساب الربح أو الخسارة. لذلك السبب وبغية تحقيق المقاربة، استنتج المجلس أنه في انتماج الأعمال ينبغي قياس الأصول غير المتداولة التي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع عند الانتماج بالشراء بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع عند الإعراف الأولي.

استنتاج ٤٥ يدرس كل من المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية البنود التي ينبغي أن تشكل جزءاً من معاملة انتماج الأعمال بطريقة أكثر عموماً في مشروعاتهما المشترك حول تطبيق أسلوب الشراء. وتتضمن هذه الدراسة ما إذا كان ينبغي أن تستند الأصول والإلتزامات المعترف بها في المعاملة إلى وجهة نظر المنشأة المشتري أو المنشأة المشترية. ويمكن أن تؤثر نتيجة هذه المدولات على القرار الذي نوقش في الفقرة "استنتاج ٤٤".

الإعراف بالزيادات اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

استنتاج ٤٦ درس المجلس ما إذا كان ينبغي الإعراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع إلى الحد الذي تعكس فيه العمليات السابقة لانخفاض القيمة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعراف بالزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، ولكن ليس بما يزيد عن الخسارة المتراكمة المعترف بها سابقاً لانخفاض القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. قرر المجلس أنه ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعراف بالربح إلى الحد الذي يعكس فيه أي انخفاض قيمة للأصل، إما وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أو سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. إن الإعراف بربح معين لعكس

انخفاض القيمة الذي حصل قبل تصنيف الأصل المحتفظ به برسم البيع ينسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للإعتراف بالقيود العكسة لانخفاض القيمة.

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بمبالغ معاد تقييمها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية

استنتاج ٤٧: اقترحت مسودة العرض ٤ أن خسائر انخفاض القيمة والأرباح اللاحقة للأصول التي تم قياسها، قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بالمبلغ المعدل بقيمتها وفقاً لمعيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية ينبغي معاملتها على أنها تخفيضات وزيادات إعادة تقييم وفقاً للمعيار الذي تم بموجبه إعادة تقييم الأصول مسبقاً، بالإستجماع مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الخسائر والأرباح من الإعتراف الأولي بالتكاليف حتى البيع، أو من التخفيض فيها. كما اقترحت مسودة العرض ٤ أيضاً بأنه ينبغي دائماً الإعتراف بالتكاليف حتى البيع في حساب الربح أو الخسارة.

استنتاج ٤٨: لم يوافق العديد من المجابيين على هذه الإقتراحات بسبب تعقدها وبسبب المعاملة غير المنسجمة الناتجة للأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. وقد بحث المجلس القضايا التي أثارت وقرر بأن الأصول التي تم تسجيلها مسبقاً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ينبغي أن لا تخضع لمتطلبات القياس في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ويعتقد المجلس أنه بالنسبة لهذه الأصول، يوفر القياس المستمر بالقيمة العادلة معلومات أفضل من القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحة منها للتكاليف حتى البيع - ليهما أقل، إلا أن المجلس لم يعتقد بأن مثل هذه المعاملة كانت ملائمة للأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعاري المحاسبة الدوليين ١٦ و ٣٨، لأن هذين المعيارين يتطلبان استمرارية الإستهلاك ولا يتم بالضرورة الإعتراف بالتغير في إعادة التقييم في حساب الربح أو الخسارة. واستخلص المجلس بأن الأصول التي تم إعادة تقييمها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينبغي أن تُعمل بنفس الطريقة مثل أي أصول لم يتم إعادة تقييمها قبل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويؤدي مثل هذا المنهج إلى معاملة منسجمة للأصول التي هي ضمن نطاق متطلبات القياس في هذا المعيار، وينتج عنه بالتالي معيار أسهل.

قياس الأصول المعدل تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٤٩: عندما تغير المنشأ، بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، خطتها لبيع الأصل وتعد تصنيف الأصل المعمر من كونه محتفظ به برسم البيع إلى محتفظ به ومستخدم، يتم قياس الأصل باي مما يلي - ليهما أقل (أ) المبلغ المسجل قبل تصنيف الأصل (أو مجموعة للتصرف) على أنه محتفظ به برسم البيع، المعدل لأي إهلاك (أو إطفاء) كان سيتم الإعتراف به لو استمر تصنيف الأصل (أو مجموعة للتصرف) على أنه محتفظ به ومستخدم (ب) قيمته العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم البيع.

استنتاج ٥٠: إن المبدأ الأساسي هو إعادة القيمة المسجلة الخاصة بالأصل لما كانت ستكون عليه لو لم يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، مع الأخذ بالإعتبار أي انخفاض قيمة كان قد حصل. وفي الحقيقة يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ فيما يخص الأصول المحتفظ بها والمستخدم، الإعتراف بانخفاض القيمة فقط إذا تجاوز المبلغ المسجل للأصل مجموع التخفيضات النقدية غير المضمومة المتوقع أن تنشأ من استخدامه والتصرف به في النهاية. لذلك يمكن أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل لو لم يتم تصنيفه لبدأ على أنه محتفظ به برسم البيع قيمته العادلة. ونتيجة لذلك، لا يؤدي بالضرورة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى عودة الأصل إلى مبلغه المسجل الأصلي. إلا أن أسس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يشير إلى أن مجلس معايير

المحاسبة المالية قد استنتج أنه من غير المناسب زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغ أكبر من قيمته العادلة فقط على أساس فحص التدفق النقدي المخصص. لذلك، توصل إلى مطلب القياس بأي مما يلي - أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل للأصل إن لم يكن قد صنف على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) القيمة العادلة في تاريخ اتخاذ القرار بعدم بيع الأصل.

استنتاج ٥١ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أساس قياس مختلف للأصول منخفضة القيمة، أي المبلغ القابل للإسترداد. واستنتج المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع مبدأ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ وأيضاً مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ينبغي قياس الأصل الذي يتوقف تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بأي مما يلي - أيهما أقل (أ) المبلغ المسجل الذي كان يمكن الإعتراف به لو لم يتم تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (ب) مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ إعادة التصنيف. بينما لا يعتبر هذا مقارنة كاملة، ينشأ الاختلاف من الاختلافات في نماذج خفض انخفاض القيمة بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

إلغاء الإعفاء من التوحيد للشركات التابعة المشتركة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع

استنتاج ٥٢ ألقى بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإعفاء من التوحيد في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً للشركات التابعة المحتفظ بها على أساس مؤقت بناء على أنه ينبغي معاملة جميع الأصول المحتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة، أي كما يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بدلاً من توحيد بعض الأصول دون غيرها.

استنتاج ٥٣ وافق المجلس على أنه ينبغي توحيد جميع الشركات التابعة وأنه ينبغي معاملة جميع الأصول (ومجموعات التصرف) التي تأتي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع بنفس الطريقة. إن الإعفاء من التوحيد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" للشركات التابعة المشتركة والمحتفظ بها حصرياً بقصد إعادة البيع يمنع تلك الأصول ومجموعات التصرف في مثل هذه الشركات التابعة التي تأتي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع من أن يتم معاملتها بشكل منسجم مع أصول أو مجموعات تصرف أخرى. لذلك اقترحت مسودة العرض ٤ أنه ينبغي إلغاء الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

استنتاج ٥٤ لم يوافق البعض على هذا الاقتراح على أساس أن المعلومات المقدمة من خلال توحيد هذه الشركات التابعة يكون أقل نفعاً من تلك المقدمة من خلال المتطلب الحالي لقياس الإستثمار في هذه الشركات التابعة بالقيمة العادلة. لاحظ المجلس بأن تأثير المقترحات في مسودة العرض ٤ ستكون محدودة بما يلي:

(أ) أن قياس الشركة التابعة التي هي حالياً ضمن نطاق الإعفاءات يتغير من القيمة العادلة كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى التكلفة أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل.

(ب) إن أي تغير في القيمة العادلة للإستثمار في شركة تابعة يتم عرضه، وفقاً للمتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة كأصل مالي محتفظ به للمتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وكما سيتم المناقشة في الفقرة "استنتاج ٧٢"، تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية متوقفة، وفقاً للمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرات استنتاج ٧٢ - استنتاج ٧٦)، يتم عرض أي تغير معترف به في قيمة مجموعة التصرف التي تشمل الشركة التابعة كمبلغ واحد في حساب الربح أو الخسارة.

(ج) إن العرض في الميزانية العمومية يتغير من مبلغ واحد للاستثمار في الشركة التابعة إلى مبلغين - أحدهما للأصول والآخر للإلتزامات الخاصة بمجموعة التصرف التي هي الشركة التابعة*.

استنتاج ٥٥ أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه الموضح في الفقرة "استنتاج ٥٣". إلا أنه أشار إلى أن الأثر المحدود للإلتزامات ينطبق فقط على المبالغ المطلوب عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل. إن تقديم التحليلات المطلوبة لتلك المبالغ في الملاحظات يمكن أن يرتبط بضرورة حصول المنشأة على المزيد من المعلومات. لذلك قرر المجلس أن لا يطلب الإصحاح عن تحليل المبالغ المعروضة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل للشركات التابعة المشتركة وحيثاً وأن يوضح في مثل معين الطرق المختصرة الحسابية التي يمكن أن تستخدم للوصول إلى المبالغ التي ينبغي عرضها في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل.

عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

استنتاج ٥٦ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ من المنشأة عرض ما يلي:

(أ) الأصل المُعْمَر المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية العمومية؛ و

(ب) أصول وإلتزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في أقسام الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية. ويتم الإصحاح عن الفئات الرئيسية لتلك الأصول والإلتزامات بشكل منفصل إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات.

استنتاج ٥٧ أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في أساس الاستنتاجات حول بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ إلى أن المعلومات حول طبيعة كلا من الأصول والإلتزامات في مجموعة التصرف مفيدة للمستخدمين. إن عرض تلك البنود بشكل منفصل في الميزانية العمومية يقدم معلومات ملائمة. كما يميز أيضاً العرض المنفصل بين تلك الأصول التي لا يتم استهلاكها عن تلك التي يتم استهلاكها. وقد اتفق المجلس مع وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة المالية.

استنتاج ٥٨ لاحظ البعض في رددهم على مسودة العرض ٤ بأن العرض المنفصل في حقوق الملكية للمبالغ المتعلقة بالأصول ومجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (مثل الأرباح والخسائر غير المنقحة من الأصول المتوفرة برسم البيع وتعديلات تحويل العملة الأجنبية) يوفر أيضاً معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس وأضاف مثل هذا المتطلب إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت تصنيف العمليات المتوقعة وتعريفها

استنتاج ٥٩ مع استحداث بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، ومع مجلس معايير المحاسبة المالية نطاق العملية المتوقعة من "جزئية من مؤسسة أعمال" إلى "أحد مكونات المنشأة". ومن الشائع معاملة أحد مكونات المنشأة، حيث أن المعيار هو أنها تتكون من "عمليات وتدفقات نقدية يمكن تمييزها بوضوح، تشغيلياً ولأغراض التقارير المالية، بشكل منفصل عن بقية المنشأة". ينص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ على أن المكون قد يكون عبارة عن جزئية من مؤسسة أعمال أو وحدة إيلاغ أو شركة تابعة أو مجموعة أصول.

* إن لتحليل الأكبر لمجموعة التصرف في متن الميزانية العمومية هو أمر مسموح به لكنه ليس مطلوباً.

استنتاج ٦٠: إلا أنه وفي نفس الوقت حدد مجلس معايير المحاسبة المالية معايير أكثر تقييدا لتحديد متى يتم تصنيف المكون على أنه متوقف وبالتالي متى يتم عرض نتائجه على أنها متوقفة. يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تصنيف المكون على أنه متوقف فقط إذا تم التصرف به أو إذا لبي معايير للتصنيف كاصل "محتفظ به برسم البيع".

استنتاج ٦١: إن تعريف العملية المتوقفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ "كخط رئيسي من الأعمال" أو "منطقة جغرافية من العمليات" هو أقرب إلى التعريف السابق والأضيق للخاص بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. إن الحافز في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ وراء تصنيف العملية على أنها متوقفة هو أي مما يلي - أيهما يحدث أولا (أ) إبرام المنشأة لاتفاقية بيع ملزمة، (ب) موافقة مجلس الإدارة على خطة رسمية بالتصرف والإعلان عنها. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٣٥ يشير إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة" للحصول على مزيد من الإرشادات حول ما يشكل الخطوة، إلا أن المعايير أقل تقييدا من تلك الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج ٦٢: تنص الفقرة ١٢ من الإطار على أن الهدف من البيانات المالية هو تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون ذات منفعة لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. كما تنص الفقرة ١٥ من الإطار على أن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لقدرة المنشأة على توليد النقد والتفقد المعادل. إن إبراز نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل يزود المستخدمين بمعلومات ملائمة في تقييم القدرة المستمرة للمنشأة على توليد التدفقات النقدية.

استنتاج ٦٣: فيما يخص توقيت تصنيف العملية على أنها متوقفة، درس المجلس ما إذا يتم تقديم معلومات أكثر فائدة من خلال جعل التصنيف مشروطا بقرار مؤكد لإيقاف عملية معينة (المنهج الحالي لمعيار المحاسبة ٣٥) أو مشروطا بتصنيف العملية على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج ٦٤: قرر المجلس أنه من أجل تحقيق الإنسجام مع عرض الأصول المحتفظ بها للتصرف وبغية تحقيق المقاربة، ينبغي تصنيف العملية على أنها متوقفة عندما يتم التصرف بها أو عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع.

استنتاج ٦٥: يتبنى معيار المحاسبة الدولي ٣٥ أيضا منهجا مختلفا عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما عند تلبية معايير التصنيف كموقف بعد انقضاء المدة ولكن قبل إصدار البيانات المالية. ويتطلب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ بعض الإفصاحات، إلا أنه لا يتم عرض المكون كعملية متوقفة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٥ تصنيف المكون على أنه متوقف.

استنتاج ٦٦: يحقّد المجلس أنه، بالإنسجام مع معيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، ينبغي أن لا يتم تصنيف المكون على أنه متوقف في البيانات المالية ما لم يلبى معايير تصنيفه على أنه كذلك في تاريخ الميزانية العمومية.

استنتاج ٦٧: فيما يخص تعريف العملية المتوقفة، اقترحت مسودة العرض ٤ تبني تعريف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ للعملية المتوقفة. ونقل المجلس أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٥ القائم قد يكون هناك معاملات تصرف لا تأتي، رغم احتمال أن يكون لها أثر على العمليات المستمرة في المنشأة، معايير تصنيفها ك نشاط متوقف. على سبيل المثال، قد تتصرف المنشأة بحصة كبيرة، ولكن ليس جميع، وحدات توليد النقد الخاصة بها العاملة في منطقة جغرافية محددة. بموجب معيار المحاسبة

الدولي ٣٥، قد لا يلي هذا تعريف العملية المتوقعة. بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، قد يصح ذلك إذا تم تلبية المعايير ذات الصلة.

استنتاج ٦٨ إلا أن الأغلبية الكبيرة من المحللين على مسودة العرض ٤ لم يوافقوا على هذا الاقتراح، وقد فضلوا بدلاً من ذلك الاحتفاظ بالمعيار الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأن العملية المتوقعة ينبغي أن تكون خطأ رئيسياً من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات.

استنتاج ٦٩ أعاد المجلس النظر في المسألة في ضوء الملاحظات التي تم استلامها واستنتج بأن حجم الوحدة التي يمكن تصنيفها على أنها متوقعة وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ كان صغيراً جداً، مما يؤدي إلى أن المعلومات المقدمة من خلال العرض المنفصل للعمليات المتوقعة قد لا تكون ذات فائدة بالقدر الممكن.

استنتاج ٧٠ أشار المجلس أيضاً إلى أن فريق عمل القضايا المستجدة التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية يدرس المشاكل العملية التي نشأت في تنفيذ معايير العمليات المتوقعة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤. ويدرس فريق عمل القضايا المستجدة بالتحديد ما يلي (أ) التكتفات النقدية من المكون الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار في تحديد ما إذا تم أو سيتم إلغاء التكتفات النقدية من العمليات المستمرة في المنشأة (ب) أنواع المشاركة المستمرة التي تشكل المشاركة المستمرة الهامة في عمليات مكون للتصرف. ونتيجة لهذه المشاكل العملية، استنتج المجلس أيضاً أنه لم يكن من المناسب تغيير تعريف العملية المتوقعة بطريقة كان من المحتمل أن تسبب في الممارسة نفس المشاكل التي ظهرت بموجب معايير المحاسبة المالية ١٤٤.

استنتاج ٧١ لذلك قرر المجلس الاحتفاظ بالمتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ بأنه ينبغي أن تكون العملية المتوقعة عبارة عن خط رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، مشيراً أن هذا سيتضمن عمليات قد يكون تم استئثارها من التعريف الأمريكي قبل بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الذي استند إلى قطاع إيلاغ معين. غير أن المجلس يعتبر هذا كإجراء مؤقت وينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف متقارب خلال وقت قصير نسبياً.

استنتاج ٧٢ أخيراً، درس المجلس ما إذا كانت الشركات التابعة المشتراة حديثاً والتي تلي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع ينبغي تصنيفها دائماً على أنها متوقعة. واستنتج المجلس أنه ينبغي تصنيفها على أنها كذلك لأنه يتم التصرف بها لأحد الأسباب التالية:

- (أ) تكون الشركة التابعة في خط أعمال مختلف عن المنشأة، لذلك فإن التصرف بها مشابه للتصرف بخط رئيسي من الأعمال.
- (ب) يشترط أن يتم التصرف بالشركة التابعة من قبل منظمين لأنه يكون لدى المنشأة خلافات لذلك الكثير من نوع محدد من العمليات في منطقة جغرافية محددة. وفي مثل هذه الحالة، يجب أن تكون الشركة التابعة عبارة عن عملية هامة.

عرض العمليات المتوقعة

استنتاج ٧٣ يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ عرض نتائج العملية المتوقعة كمكون منفصل في بيان الدخل (صافي ضريبة الدخل) لجميع الفترات المعروضة.

استنتاج ٧٤ لا يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٥ عرض نتائج العملية المتوقعة كمبلغ صافي في متن بيان الدخل. ويتم بدلا من ذلك الإفصاح عن بنود محددة إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج ٧٥ لاحظ المجلس في مسودة العرض ٤ أنه كان يدرس عرض العمليات المتوقعة في بيان الدخل في مشروعه حول الإبلاغ عن الدخل الشامل وأنه لم يرغب في أن يحكم مسبقا على نتيجة ذلك المشروع من خلال تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٥ فيما يخص العناصر التي ينبغي الإفصاح عنها. ونظرا لأن المشروع حول الإبلاغ عن الدخل الشامل سوف لن يكون مكتملا كما كان متوقفا مسبقا، قرر المجلس أن يمتشي قداما بقراراته حول عرض العمليات المتوقعة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

استنتاج ٧٦ يعتقد المجلس أنه ينبغي إظهار العمليات المتوقعة في قسم من بيان الدخل بشكل منفصل عن العمليات المستمرة بسبب التناقضات النقدية المختلفة المتوقعة أن تنشأ من نوعي العمليات. استنتج المجلس أنه يكفي إظهار رقم صافي واحد للعمليات المتوقعة في متن بيان الدخل بسبب محدودية التناقضات النقدية المستقبلية المتوقعة نشوئها من العمليات. لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتحليل المبلغ الصافي المفرد الذي ينبغي عرضه إما في الملاحظات أو في متن بيان الدخل.

استنتاج ٧٧ وقد ليد أغلبية كبيرة من مجلوبي مسودة العرض ٤ هذا العرض.

الترتيبات الإنتقالية

استنتاج ٧٨ لاحظ البعض في ردهم مسودة العرض ٤ أنه قد يكون هناك صعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر رجعي. وافق المجلس على أن الفهم التحليلي قد يرتبط بتحديد التاريخ الذي تنبئ فيه الأصول أو مجموعات التصرف معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وقيمتها العادلة في ذلك التاريخ. قد تنشأ المشكلات أيضا في فصل نتائج العمليات التي تكون قد صُنفت كعمليات متوقعة في فترات سابقة والتي تم إلغاء الاعتراف بها بالكامل قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار.

استنتاج ٧٩ لذلك قرر المجلس اقتضاء تطبيق هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بأثر مستقبلي ولن يتيح التطبيق بأثر رجعي فقط عندما يتم الحصول على المعلومات الضرورية في الفترات السابقة المعنية.

المصطلحات

استنتاج ٨٠ ظهرت خلال وضع هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قضيتين فيما يخص المصطلحات:

(أ) استخدم مصطلح "محتمل"، و

(ب) استخدم مصطلح "قيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

استنتاج ٨١ في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، يوصف المصطلح "محتمل" على أنه يشير إلى بيع مستقبلي من "المحتمل أن يحدث". ولاغراض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتم تعريف مصطلح "محتمل" على أن "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" وتحقيق المقاربة حول نفس المعنى كما هو في بيان معايير المحاسبة ١٤٤ ولتحاشي استخدام المصطلح "محتمل" بمعنى مختلفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يستخدم هذا المعيار عبارة "محتمل جدا". ويعتقد المجلس أن عبارة "محتمل بشكل كبير" تنطوي على احتمالية أكبر بكثير من عبارة "حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" وأنها تنطوي على نفس احتمالية عبارة مجلس معايير المحاسبة المالية "محتمل أن يحدث". وهذا ينسجم مع استخدام المجلس لعبارة "محتمل جدا" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج ٨٢ إن أساس القياس "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" المستخدم في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ هو نفس أساس القياس "سعر البيع الصافي" المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو صادر في ١٩٩٨). ويورد بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ تعريف القيمة العادلة للأصل على أنها "المبلغ الذي يمكن به شراء أو بيع ذلك الأصل في معاملة حالية بين طرفين راغبين، عدا عن البيع الإجباري أو التصفية"، وتعريف التكاليف حتى البيع على أنها "التكاليف المتزايدة المباشرة لتنفيذ بيع معين، أي التكاليف التي تنتج مباشرة من معاملة البيع وتكون أساسية فيها والتي لم يكن سيتم تكديدها من قبل المنشأة لو لم يتم اتخاذ قرار البيع". ويورد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تعريف سعر البيع الصافي على أنه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل معين في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراعية، مطروحا منه تكاليف التصرف. أما تكاليف التصرف فهي عبارة عن تكاليف متزايدة تُسبب مباشرة إلى التصرف بأصل معين، باستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبية الدخل.

استنتاج ٨٣ اعتبر المجلس أن استخدام عبارة "سعر البيع الصافي" يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦. إلا أنه لاحظ أن مصطلح "القيمة العادلة" مستخدم في العديد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واستنتج المجلس أنه من الأفضل استخدام نص العبارة كما في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ ليكون من الواضح أنه تم تحقيق المقاربة حول هذه النقطة وتعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بحيث تتسجم المصطلحات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مع المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. لذلك، فإن التعديل الهام الذي تم إقراره من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ يستبدل "سعر البيع الصافي" بعبارة "القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع" في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

ملخص التغييرات عن مسودة العرض ٤

استنتاج ٨٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن المقترحات الواردة في مسودة العرض ٤:

- (أ) توضيح بأن الأصول المصنفة على أنها غير متداولة لا يعد تصنيفها على أنها متداولة حتى تلبي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة "استنتاج ١٠").
- (ب) يتم شمل الشهرة والأصول المالية بموجب عقود الإيجار في نطاق أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ - استنتاج ١٤").
- (ج) يتم استثناء الأصول غير المتداولة المسجلة بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في فني حسابات الربح أو الخسارة من أحكام القياس لهذا المعيار (الفقرات "استنتاج ٨ - استنتاج ١٤").
- (د) تتم معاملة الأصول التي يعد تقييمها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، عند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، بشكل متسجم مع الأصول التي لم يتم إعادة تقييمها سابقا (الفقرتان "استنتاج ٤٧ واستنتاج ٤٨").
- (هـ) يتسجم تخصيص خسارة لتخفيض القيمة من مجموعة التصرف مع ترتيب تخصيص خسائر انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفقرات "استنتاج ٣٩ - استنتاج ٤١").
- (و) تم إضافة المعيار الذي يفيد أنه ينبغي أن تكون العملية المتوقعة عبارة عن خطر رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات في معيار المحاسبة الدولي ٣٥ (الفقرات "استنتاج ٦٧ - استنتاج ٧١").
- (ز) يمكن عرض العمليات المتوقعة في متن بيان الدخل كمبلغ واحد (الفقرات "استنتاج ٧٣ - استنتاج ٧٧").

مقارنة مع الجوانب ذات الصلة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤

استنتاج ٨٥ يوضح الجدول التالي مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤:

المتطلب	مدى المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤
النطاق	بعض الاختلافات في النطاق التي تنشأ من الاختلافات الأخرى بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.
معيـار التصنيف كـمحتفظ به برسم البيع	مقاربة كاملة.
معاملة الأصول التي سيتم تبادلها	مقاربة كاملة إذا تم صياغة مقترحات مجلس معايير المحاسبة المالية حول تبادل الأصول غير النقدية بشكلها النهائي.
معاملة الأصول التي سيتم التنازل عنها	مقاربة كاملة.
القياس عند التصنيف الأولي	مقاربة، عدا عن فروقات التبادل للتراكمية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية التي يتم شملها في المبلغ المسجل للأصل (أو مجموعة التصرف) بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً وليس بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
القياس اللاحق	مقاربة من حيث المبادئ، لكن تنشأ بعض الاختلافات من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
التغيرات على خطة البيع	مقاربة حول إعادة التصنيف والقياس، باستثناء الاختلافات التي تنشأ من المتطلبات المختلفة حول القيود العاكسة لانخفاضات القيمة السابقة.
عرض الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	مقاربة كاملة.
تعريف العملية المتوقعة	ليست مقاربة ولكن المجلس ينوي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول إلى تعريف مقارب خلال وقت قصير نسبياً.
توقيت تصنيف العملية على أنها متوقعة	مقاربة كاملة.
عرض العملية المتوقعة	مقاربة باستثناء أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يتطلب عرض الأرباح قبل وبعد الضريبة في متن بيان الدخل كما يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ عرض ربح ما بعد الضريبة فقط (رغم أن الفصل هو أمر مسموح به).

الآراء المعارضة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

معارضة السيد أنطوني تي. كوب وهاري كيه. شميد

أراء ١ اعترض كل من السيد كوب والسيد شميد على إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

معارضة السيد أنطوني تي. كوب

أراء ٢ أبدى السيد كوب اعتراضه لأنه يعتقد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يخفق في تلبية احتياجات المستخدمين بشكل كامل في هذا المجال المهم.

أراء ٣ وعندما قرر المجلس تنفيذ هذا المشروع، كان لديه هدفين - تحسين قدرة المستخدمين على تقييم مبلغ وتوقيت وشكوك التكاليف النقدية المستقبلية، وتحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. إن القدرة على تحديد الأصول (أو مجموعات الأصول) التي سيتم استرداد قيمها بشكل رئيسي من خلال البيع وليس من خلال العمليات لها مدلولات ضمنية هامة فيما يخص التكاليف النقدية المستقبلية. وعلى نحو مماثل، يُمكن العرض المنفصل للعمليات المتوقعة المستخدمين من تمييز تلك الأجزاء من مؤسسة عمل ما التي لا تساهم في التكاليف النقدية المستقبلية.

أراء ٤ تم التأكيد على أهمية تحديد وفصل هذه العناصر في تقرير اللجنة الخاصة حول الإبلاغ المالي التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين - لجنة جنكنز) في العام ١٩٩٤. وأوصى تقرير لجنة جنكنز، وهو الدراسة الإستطلاعية الأكثر شمولاً ورسمية لحاجات المستخدمين لغاية الآن، بما يلي:

ينبغي توسيع تعريف العمليات المتوقعة ليشمل كافة العمليات المتوقعة الهامة التي يمكن تمييز أصولها ونتائج عملياتها وأنشطتها مادياً وتشغيلياً ولأغراض إعداد التقارير حول مؤسسات الأعمال.

وكانت الأقسام التي تتناول العمليات المتوقعة من بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ الإيجابية المباشرة لمجلس معايير المحاسبة المالية على هذه التوصية.

أراء ٥ وبلغة بدأ أن المجلس موافق في مدلولاته الأولية. حيث صرح بما يلي في مسودة العرض ٤:

لستنتج [المجلس] أيضاً بأن تعريف العمليات المتوقعة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ يؤدي إلى عرض المزيد من المعلومات المفيدة والإفصاح عنها لمجموعة واسعة من العمليات أكثر مما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٥. وتعتبر تلك المعلومات مهمة للمستخدمين في تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك التكاليف النقدية المستقبلية.

ويوافق السيد كوب على ذلك النص.

أراء ٦ إلا أن المجلس قرر في النهاية أن يستقي على التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٣٥، وبالتالي أخفق في تحقيق المقاربة حول نقطة مهمة في مشروع تم تصميمه لتحقيق مثل هذه المقاربة، كما أخفق في الاستجابة إلى حاجات المستخدمين المنصوص عليها.

أراء ٧ إن السبب المقدم لإجراء المجلس هو أن مشاكل التنفيذ فيما يخص بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤ قد ظهرت في الولايات المتحدة. (يبدو أن معظم هذه المشاكل ترتبط بالإرشادات المنطقة بالتعريف في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٤، أكثر من كونها ترتبط بالتعريف نفسه). ويصف المجلس في الفقرة "استنتاج ٧١ إجراء على أنه إجراء مؤقت، ويخطط للعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية للوصول فوراً إلى حل مقارب. ومن وجهة نظر السيد كوب، كان سيكون من الأفضل التوصل إلى مقاربة أولاً، من ثم التعامل مع أي مشاكل تنفيذ بالإشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية.

معارضة السيد هاري كيه. شميد

أراء ٨ فيما يلي الأسباب الرئيسية لمعارضة السيد شميد:

- (أ) ينبغي أن لا يتوقف استهلاك / إطفاء الأصول غير المتدولة التي لا تزال قيد الاستخدام الفعّال فقط بسبب قرار الإدارة ببيع الأصول الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل؛ و
- (ب) ينبغي أن لا يستند قياس الأصول إلى قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل، ويتطلب معيار قائم بشكل كبير على أساس الأحكام.

أراء ٩ يعتقد السيد شميد بأن عدم استهلاك / إطفاء الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكنها لا تزال قيد الاستخدام الفعّال هو أمر خاطئ من حيث المفهوم ويؤدي بشكل خاص إلى مشاكل للعمليات المتوقعة لأن مثل هذه العمليات تمثل خطر رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات. ولا يقلل السيد شميد بأن يكون القياس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل بديلاً للاستهلاك لأنه في أغلب تلك الحالات، ستكون القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أعلى من المبلغ المسجل لأن القيمة العادلة لمجموعات التصرف هذه سوف تنعكس على الأغلب للشهرة المولدة داخلياً. لذلك، ستبقى ببساطة الأصول غير المتدولة في مجموعات التصرف هذه بمبالغها المسجلة حتى لو أنها لا تزال قيد الاستخدام الفعّال، لمدة سنة واحدة أو حتى أكثر. بالإضافة لذلك، إن يكون الربح الصافي المبين بشكل منفصل في بيان الدخل للعمليات المتوقعة ذو معنى لأنه لا يتم خصم تكاليف الإستهلاك / الإطفاء للاستخدام المستمر للأصول ولا يمكن مقارنة هذا الربح مع المعلومات المعاد عرضها في الفترات المقارنة التي تم فيها تحميل الإستهلاك.

أراء ١٠ يستند التصنيف المقترح "محتفظ به برسم البيع" وقياس النتائج للأصول غير المتدولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها كذلك على أساس قرار الإدارة الذي لم يتم بعد تنفيذه بالكامل والذي يطلب أحكاماً مفصلة (متعلقة بسوء الاستخدام) لتحريف التصنيف ووضع الحدود الزمنية التي يمكن لهذه الأصول أن تبقى خلالها ضمن التصنيف. ومن وجهة نظر السيد شميد تتمثل النتيجة النهائية في وضع معيار مفصل بشكل واسع وقائم على أساس الأحكام.

أراء ١١ يعتقد السيد شميد أنه كان من الممكن إيجاد حل أكثر بساطة ودقة عن طريق إيجاد فئة خاصة من الأصول غير المتدولة التي ستم سحبها من الاستخدام الفعّلي. وكان من البساطة بمكان تطبيق مفهوم "سحبها من الاستخدام الفعّلي" وكان سيتم إلغاء نوايا الإدارة من المعيار. ويتم تطبيق التصنيف بالتساوي على أي شكل من أشكال التصرف (البيع، التنازل، التبادل، التحويل ... الخ)، ولا تكون الأحكام المفصلة (مضادة لسوء الاستخدام) ولا التوضيحات ضرورية، ويكون المعيار أبسط وقائم على أساس مبدأ واضح وغير مبهم. ولا يتفق السيد شميد، عند هذه النقطة، مع الاستنتاجات الواردة في الفقرة "استنتاج ١٨" بأن تصنيف "السحب من الاستخدام الفعّلي" لا يتطلب معايير أقل لدعمه مما تتطلب فئة الأصول المحتفظ بها برسم البيع.

أراء ١٢ يتفق السيد شميد مع الفقرة "استنتاج ١٧" من أساس الاستنتاجات، لكن من أجل تقديم معلومات حول البيع المقصود للأصول غير المتدولة، لا سيما العمليات المتوقعة، كان من الممكن طلب تقديم الإفصاح حالماً يصبح من المحتمل بيع هذه الأصول، حتى لو كانت لا تزال قيد الاستخدام الفعّلي.

أراء ١٣ يؤيد السيد شميد تماماً السعي، حيثما أمكن، إلى تحقيق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المعقولة عموماً، لكن فقط إذا كان حلّ المقاربة ذو جودة عالية، وهو يعتقد أن الحال ليس كذلك في هذا المعيار للأسباب المقدمة.

المحتويات

إرشادات التنفيذ

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •

"الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
والعمليات المتوقفة"

- التوفر الفوري للبيع (فقرة ٧) مثال ٣-١
- استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (فقرة ٨) مثال ٤
- الاستثناءات من معيار أن البيع ينبغي أن يتوقع استكماله خلال سنة واحدة (الفقرتان ٨ و ١٠) مثال ٧-٥
- تحديد ما إذا تم التنقل عن الأصل (الفقرتان ١٣ و ١٤) مثال ٨
- عرض الصلية المتوقفة التي تم التنقل عنها (الفقرة ١٣) مثال ٩
- تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة للتصرف (الفقرة ٢٣) مثال ١٠
- عرض الصليات المتوقفة في بيان الدخل (الفقرة ٣٣) مثال ١١
- عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرة ٣٨) مثال ١٢
- قياس وعرض الشركات تابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (الفقرتان ١١ و ٣٨) مثال ١٣
- الإرشادات حول تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إرشادات التنفيذ حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة"

ترافق هذه الإرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، لكنها ليس جزءاً منه.

التوفر الفوري للبيع (الفقرة ٧)

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محفوظ به برسم البيع، يجب أن يتوفر للبيع الفوري في وضعه الحالي رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو مجموعات التصرف) (الفقرة ٧). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) للبيع الفوري إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو مجموعة التصرف) إلى مشتري معين في وضعه الحالي. توضح الأمثلة ١-٣ الحالات التي يتم فيها تلبية أو عدم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧.

المثال ١

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسي وقد بدأت إجراءات لتحديد المشتري.

(أ) تنوي المنشأة تحويل المبنى إلى مشتري معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادي ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإنترالم بالخطوة.

(ب) تستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنى جديد لمقرها الرئيسي. ولا تنوي المنشأة تحويل المبنى للقائم إلى مشتري معين إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد (وإخلاء المبنى للقائم). ويثبت التأخير في وقت تحويل المبنى للقائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على الإنترالم شراء مؤكّد للتحويل المستقبلي للمبنى القائم.

المثال ٢

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرفق تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد المشتري. وفي تاريخ الإنترالم بالخطوة، يوجد سجل من طلبات العملاء غير المكتملة.

(أ) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أي طلبات عملاء غير مكتملة في تاريخ البيع إلى المشتري. ولن يؤثر تحويل طلبات العملاء غير المكتملة في تاريخ البيع على توقيت تحويل المرفق. وسيتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ في تاريخ الإنترالم بالخطوة.

(ب) تنوي المنشأة بيع مرفق التصنيع، ولكن دون عملياته. ولا تنوي المنشأة تحويل المرفق إلى مشتري معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات المرفق وإلغاء سجل طلبات العملاء غير المكتملة. ويثبت التأخير في وقت تحويل المرفق الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المرفق غير متوفر للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد إيقاف عمليات المرفق، حتى لو تم الحصول مبكراً على الإنترالم شراء مؤكّد للتحويل المستقبلي للمرفق.

المثال ٣

منشأة تشتري عن طريق غلق الرهن ممتلكات تشمل أرض ومباني تنوي بيعها.

(أ) لا تنوي المنشأة تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد انتهاءها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع الممتلكات. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي تحدده المنشأة (البيع) بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧ إلا بعد استكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الانتهاء من أعمال التجديد وتصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها برسم البيع ولكن قبل الحصول على الالتزام مؤكد بالشراء، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التي تحتاج لحلول. لا زالت المنشأة تتسوي بيع الممتلكات. إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل الممتلكات إلى مشتري معين إلا بعد إنجاز الحل. ويثبت التأخير في وقت تحويل الممتلكات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على الالتزام مؤكد بالشراء بأن الممتلكات غير متوفرة للبيع الفوري. ولا يتم تلبية المعيار الوارد في الفقرة ٧. ويتم إعادة تصنيف الممتلكات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة ٢٦.

استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة ٨)

المثال ٤

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للتصنيف على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون محتملاً جداً (الفقرة ٧)، ويجب أن يتوقع أن يكون نقل ملكية الأصل (أو مجموعة التصرف) مؤهلاً للاعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة (الفقرة ٨). ولا يتم تلبية ذلك المعيار في الحالات التالية، على سبيل المثال:

(أ) منشأة هي عبارة عن شركة لإيجارات وتمويل تجارية تحتفظ بمعدات برسم البيع أو الإيجار توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم بعد تحديد الشكل النهائي لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة "بيع" ممتلكات قيد الاستخدام، ومحاسبة تحويل الممتلكات على أنه بيع وإعادة استئجار تمويلي.

استثناءات من المعيار الوارد في الفقرة ٨

ينطبق الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨ في حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإكمال بيع الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم تلبية شروط محددة (الفترة ٩ وب ١). وتوضح الأمثلة ٥-٧ تلك الحالات.

المثال ٥

منشأة في مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة تصريف تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنظمة. ويتطلب البيع موافقة هيئة تنظيمية من الممكن أن تمتد للفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشتري والحصول على الالتزام مؤكد بالشراء. إلا أن الالتزام للشراء المؤكد يكون محتملاً جداً خلال سنة واحدة. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في فقرة ب ١ (أ) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٦

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مرقق تصنع في وضعه الحالي وتصنيف المرقق على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ. وبعد الحصول على إقرار مؤكّد بالبراء، يحدد فحص المشتري للممتلكات الأضرار البيئية التي لم يعلم بوجودها مسبقاً، والمنشأة مطالبة من قبل المشتري بإصلاح الضرر مما سيحدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جداً حدوث إصلاح مرضي للضرر. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب١ (أ) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨.

المثال ٧

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع في ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التي كانت قائمة في تاريخ تصنيف الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به برسم البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، أصدرت المنشأة بيانات استكراج لكنها لم تتسلم أي عروض معقولة لشراء الأصل، ورداً على ذلك قامت بتخفيض السعر. واستمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير في أوضاع السوق، لذلك يتم تلبية المعايير في الفقرتين ٧ و ٨. وفي تلك الحالة، يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب١ (ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. وفي نهاية فترة السنة الواحدة الأولية، يبقى الأصل مصنفاً على أنه محتفظ به برسم البيع.

(ب) خلال فترة السنة الواحدة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيع الأصل بحلول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولم تخفض من سعر الأصل أكثر. ويستمر الاحتفاظ بالأصل على أنه برسم البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفي تلك الحالة، يثبت عدم تخفيض السعر بأن الأصل غير متوفر للبيع الفوري كما تقتضي الفقرة ٧. بالإضافة لذلك، تتطلب الفقرة ٨ أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك لا يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ب١ (ج) لاستثناء معين من متطلب السنة الواحدة في الفقرة ٨. ويتم إعادة تصنيف الأصل على أنه محتفظ به ومستخدم وفقاً للفقرة ٢٦.

تحديد ما إذا تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان ١٣ و ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية متطلبات معاملة الأصول على أنها متنازل عنها. ويوضح المثال ٨ متى لا يتم التنازل عن الأصل.

المثال ٨

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة لتصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه تتم المحافظة على الورشة في حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبر الورشة على أنها تم التنازل عنها.

عرض العملية المتوقعة التي تم التنازل عنها

تمنع الفترة ١٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تصنيف الأصول التي سيتم التنازل عنها على أنها محتفظ بها برسم البيع. لكن إذا كانت الأصول التي سيتم التنازل عنها عبارة عن خطر رئيسي من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم الإبلاغ عنها في العمليات المتوقعة في التاريخ الذي يتم فيه التنازل عنها. ويوضح المثال ٩ هذا الأمر.

المثال ٩

قررت منشأة معينة في تشرين الأول ٢٠٠٥ التنازل عن جميع معمل القطن التي تمتلكها، والتي تشكل خط رئيسي من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله في معمل القطن خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، يتم معاملة النتائج والنفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفي البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٦/١٢/٣١، تتم معاملة النتائج والنفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات متوقعة وتقدم المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين ٣٣ و ٣٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف

تقتضي الفترة ٢٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تؤدي خسارة انخفاض القيمة (أو أي ربح لاحق) معترف به لمجموعة تصرف معينة إلى تخفيض (أو زيادة) المبلغ المسجل للأصول غير المتدولة في المجموعة التي تتدرج ضمن نطاق متطلبات القياس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، بترتيب التخصيص المبين في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤). يوضح المثال ١٠ تخصيص خسارة انخفاض القيمة من مجموعة التصرف.

المثال ١٠

منشأة تخطط للتصرف في مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة تصرف، ويتم قبلها كما يلي:

المبلغ المسجل في تاريخ الإبلاغ قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة ^(١)	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الإحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	
١,٥٠٠	١,٥٠٠	الشهرة
٤,٠٠٠	٤,٦٠٠	الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بالمبلغ لمعاد تقييمها)
٥,٧٠٠	٥,٧٠٠	الممتلكات والمصانع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)
٢,٢٠٠	٢,٤٠٠	المخزون
١,٥٠٠	١,٨٠٠	الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
١٤,٩٠٠	١٦,٠٠٠	المجموع

^(١) يتم التعبير في هذه الإرشادات عن المبالغ النقدية بـ "وحدات عملة".

تُعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ وحدة عملة (١٦,٠٠٠ وحدة عملة - ١٤,٩٠٠ وحدة عملة) مباشرة قبل تصنيف مجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
إرشادات التنفيذ

تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع لمجموعة التصرف بقيمة ١٢,٠٠٠ وحدة عملة. ولأن المنشأة تقيس مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بمبلغها المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض القيمة بقيمة ١,٩٠٠ وحدة عملة (١٤,٩٠٠ - ١٢,٠٠٠ وحدة عملة) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها برسم البيع.

يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للأصول غير المتدولة التي تنطبق عليها متطلبات قياس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. لذلك لا يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة للمخزون والأصول المالية المتوفرة برسم البيع. ويتم تخصيص الخسارة للأصول الأخرى حسب ترتيب التخصيص الموضح في الفقرتين ١٠٤ و ١٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:

المبلغ المسجل بعد تخصيص خسارة انخفاض القيمة وحدة عملة	خسارة انخفاض القيمة المخصصة وحدة عملة	المبلغ المسجل تم إعادة قياسه مباشرة قبل تصنيف الاحتفاظ برسم البيع وحدة عملة	
٠	(١,٥٠٠)	١,٥٠٠	الشهرة
٣,٨٣٥	(١٦٥)	٤,٠٠٠	الممتلكات والمصنوع والمعدات (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)
٥,٤٦٥	(٢٣٥)	٥,٧٠٠	الممتلكات والمصنوع والمعدات (المسجلة بسعر التكلفة)
٢,٢٠٠	-	٢,٢٠٠	المخزون
١,٥٠٠	-	١,٥٠٠	الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
١٣,٠٠٠	(١,٩٠٠)	١٤,٩٠٠	المجموع

لولا، تخفض خسارة انخفاض القيمة أي مبلغ للشهرة. من ثم يتم تخصيص الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تسلسلي على المبالغ المسجلة لتلك الأصول.

عرض العمليات المتوقعة في قائمة الدخل

تتضمن الفترة ٣٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة الإصحاح عن مبلغ واحد في متن بيان الدخل للعمليات المتوقعة مع تحليل في الملاحظات أو قسم من بيان الدخل منفصلاً عن العمليات المستمرة. يوضح المثال ١١ كيف يمكن تلبية هذه المتطلبات.

المثال ١١

مجموعة XYZ - بيان الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٣١/١٢/٢٠ (يوضح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) (بالآلاف من وحدات العملة)

١٠٢٠	٢٠٢٠	العمليات المستمرة
x	x	الإيراد
(x)	(x)	تكلفة المبيعات
x	x	الربح الإجمالي
x	x	دخل آخر
(x)	(x)	تكاليف التوزيع
(x)	(x)	مصاريف إدارية
(x)	(x)	مصاريف أخرى
(x)	(x)	تكاليف التمويل
x	x	حصة الشركات الزميلة من الربح
x	x	الربح قبل الضريبة
(x)	(x)	مصروف ضريبة الدخل
x	x	ربح الفترة من العمليات المستمرة
		العمليات المتوقعة
x	x	ربح الفترة من العمليات المتوقعة ^(١)
x	x	ربح الفترة
		منسوبة إلى:
x	x	أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم
x	x	حقوق الأقلية

(١) يتم تقديم التطلعات المطلوبة في الملاحظات.

عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

تقتضي الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المصنف على أنه محتفظ به برسم البيع وأصول مجموعة للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. كما يتم أيضا عرض التزامات مجموعة التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ولا يتم معادلة هذه الأصول والإلتزامات ويتم عرضها ك مبلغ واحد. ويوضح المثال ١٢ هذه المتطلبات.

المثال ١٢

في نهاية عام ٢٠٠٥، تقرر المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والإلتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر). ويتخذ التصرف، الذي يلبي المعايير في الفقرتين ٧ و ٨ ليتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، شكل مجموعتي تصرف، على النحو التالي:

المبلغ المسجل بعد تصنيف الاحتفاظ برسم البيع		
مجموعة التصرف ١: وحدة عملة	مجموعة التصرف ٢: وحدة عملة	
٤٩٠٠	١٧٠٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
١٤٠٠ ^(١)	—	أصول مالية متوفرة برسم للبيع
(٢٤٠٠)	(٩٠٠)	الإلتزامات
٣٩٠٠	٨٠٠	صافي المبلغ المسجل لمجموعة التصرف
(١) تم الاعتراف بمبلغ ٤٠٠ وحدة عملة متعلق بهذه الأصول مباشرة في حقوق الملكية.		

إن عرض مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع يمكن أن تظهر على النحو التالي في الميزانية العمومية للمنشأة:

٢ × ٠٠٤	٢ × ٠٠٥	الأصول
		الأصول غير المتداولة
×	×	أ.أ.أ.
×	×	أ.ب.ب.ب.
×	×	ج.ج.ج.
×	×	الأصول المتداولة
×	×	د.د.د.
×	×	هـ.هـ.هـ.
×	×	
—	٨,٠٠٠	الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
×	×	
×	×	مجموع الأصول

يتبع الصفحة السابقة

٤×٢٠	٥×٢٠	
		حقوق الملكية والإلتزامات
		حقوق الملكية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في
		الشركة الأم
		و.و.و
		ز.ز.ز
		المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية المنطقية
		بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع
		حقوق الأقلية
		مجموع حقوق الملكية
		الإلتزامات غير المتداولة
		ح.ح.ح
		ط.ط.ط
		ي.ي.ي
		الإلتزامات المتداولة
		ك.ك.ك
		ل.ل.ل
		م.م.م
		الإلتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة
		المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
		مجموع الإلتزامات
		مجموع حقوق الملكية والإلتزامات

إن متطلبات عرض الأصول (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في نهاية فترة الإبلاغ لا تنطبق بلئر رجعي. لذلك لا يتم إعادة عرض الميزانيات العمومية المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المشتراة بهدف إعادة البيع والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المشتراة بهدف البيع من التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات مالية موحدة والمتصلة". لكن إذا استوفت المعايير في الفقرة ١١، فإنه يتم عرضها كمجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويوضح المثال ١٣ هذه المتطلبات.

المثال ١٣

تشتري المنشأة (أ) المنشأة (ب) التي هي شركة قابضة ذات شركتين تابعين، ق ١ و ق ٢. ويتم شراء الشركة التابعة ق ٢ حصرياً بهدف بيعها وهي تلبى معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ووفقاً للفقرة ٣٢ (ج)، تكون الشركة التابعة ق ٢ هي أيضاً عملية متوقفة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحا منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق ٢ هي ١٣٥ وحدة عملة. وتحتسب المنشأة (أ) الشركة التابعة ق ٢ كما يلي:

- تقيس الشركة (أ) مبدئياً الالتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق ٢ بالقيمة العادلة، مثلاً ٤٠ وحدة عملة.
- تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق ٢ (١٣٥ وحدة عملة) زائد القيمة العادلة للالتزامات القابلة للتحديد (٤٠ وحدة عملة)، أي (١٧٥ وحدة عملة).
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعد الشركة (أ) قياس مجموعة للتصرف بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع - أيهما أقل، مثلاً ١٣٠ وحدة عملة. ويتم إعادة قياس الالتزامات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية المعمول بها، مثلاً ٣٥ وحدة عملة. ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ وحدة عملة + ٣٥ وحدة عملة، أي ١٦٥ وحدة عملة.
- في تاريخ الميزانية العمومية، تعرض الشركة (أ) الأصول والالتزامات بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى في بياناتها المالية الموحدة كما هو موضح في المثال ١٢ "عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعات للتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع"، و
- في بيان الدخل، تعرض الشركة (أ) مجموع ربح أو خسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق ٢، وربح أو خسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس للشركة التابعة ق ٢ التي تسوي إعادة القياس لمجموعة للتصرف من ١٣٥ وحدة عملة إلى ١٣٠ وحدة عملة.

إن التحليل الإضافي للأصول والالتزامات أو التغيير في قيمة مجموعة للتصرف هو أمر غير مطلوب.

الإرشادات حول أثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤)، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

يتضمن كل من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح ٢٠٠٤) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هو منقح ٢٠٠٤) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تغييرات تنشأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • على النحو التالي:

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "لتخفيض قيمة الأصول" كما هو موضح أدناه.

تم استبدال جميع الإشارات إلى "سعر البيع الصافي" بـ "قيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع".

وتم تعديل الفقرة ٢ بحيث تنص على ما يلي:

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في محاسبة تخفيض القيمة لجميع الأصول، عدا عن:

(١) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات للتصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً

للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والمعلومات المتوقعة."

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، أو أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة تصنف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) لأن المعايير الحالية المطبقة على هذه الأصول تحتوي متطلبات الإعراف بهذه الأصول وقياسها.

تم تعديل الفقرة ٦ بحيث تنص على ما يلي:

١ ...
وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة قليلة للتحديد من الأصول التي تولد تكلفات نقدية ولردة من الاستخدام المستمر وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.

تم إضافة تذييل إلى آخر جملة من الفقرة ١٢ (و) كما يلي:

• ما أن يُلغى الأصل معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة لتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع)، فإنه يتم استثنائه من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة*.

تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" كما هو مبين أدناه.

تم تعديل الفقرة ٣ بحيث تنص على ما يلي:

٣... على سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:

... ١

ح الأصول غير الملموسة غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة ضمن مجموعة لتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة*.

تم تعديل الفقرة ٩٧ بحيث تنص على ما يلي:

٩٧ يتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يصنف فيه الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول ضمن مجموعة لتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • والتاريخ الذي يتم فيه إبقاء الإعراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً.

تم تعديل الفقرة ١١٧ بحيث تنص على ما يلي:

١١٧ ... لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو عمر إنتاجي محدد عندما لا يتم استخدام الأصل غير الملموس بعد ذلك، ما لم يتم استهلاك الأصل بالكامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله ضمن مجموعة لتصرف التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية •.

تم تعديل الفقرة ١١٨ (أ) - (ب) بحيث تنص على ما يلي:

٢ الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع أو المشمولة ضمن مجموعة لتصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • وعمليات لتصرف الأخرى.

تم تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" كما هو مبين أدناه:

تم تعديل الفقرة ٣٦ بحيث تنص على ما يلي:

٣٦ تخصص المنشأة المشتريّة، في تاريخ الاندماج بالشراء، تكلفة اندماج الأعمال عن طريق الإعراف بالأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة والتي تلي معايير الإعراف في الفقرة ٣٧ بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ، عدا عن الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ ' الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والمليّات المتوقّعة'، التي سيتم الإعراف بها بالقيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع. أي اختلافات ...

تم تعديل الفقرة ٧٥(ب) و (د) بحيث تنص على ما يلي:

(ب) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة ضمن مجموعة تصرف معينة تلي، عند الاندماج بالشراء، معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(د) الشهرة ضمن مجموعة تصرف معينة مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ و الشهرة التي يتم إلغاء الإعراف بها خلال الفترة دون شملها مسبقاً في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦
" استكشاف وتقييم الموارد المعدنية "

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ٥

مقدمة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

استكشاف وتقييم الموارد المعنوية

٢ - ١	الهدف
٥ - ٣	النطاق
٧ - ٦	الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم
٧ - ٦	الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفترةين ١١ ، ١٢
١٤ - ٨	قياس أصول الاستكشاف والتقييم
٨	قياس الإعتراف
١١ - ٩	عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم
١٢	القياس بعد الإعتراف
١٤ - ١٣	التغيرات في السجلات المحاسبية
١٧ - ١٥	العرض
١٦ - ١٥	تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم
١٧	إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم
٢٢ - ١٨	انخفاض القيمة
٢٠ - ١٨	الإعتراف والقياس
	تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم
٢٢ - ٢١	لتحديد الانخفاض في القيمة
٢٥ - ٢٣	الإفصاح
٢٦	تاريخ النفاذ
٢٧	أحكام انتقالية
	الملاحق

أ المصطلحات لمعرفة

ب التعليقات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

أساس الإستنتاجات

إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية" مبين في الفقرات ١-٢٧ والملحق ١، ب. تتساوى جميع الفقرات في الصلاحية، وتبين الفقرات في الخط الغلف المبادئ الرئيسية، والمصطلحات المعرفة في الملحق ١ مطبوعة بالخط المائل عند ظهورها لأول مرة في المعيار، وأعطيت التعريفات الأخرى في قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يجب أن يقرأ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ في سياق هدفه ولأساس الاستنتاجات والمقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإطار إعداد وعرض البيانات المالية. يوفر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند عدم وجود إرشادات صريحة.

مقدمة

أسباب إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ١ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية للأسباب التالية:

- (أ) حتى الآن لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول بالتحديد المحاسبة المتعلقة بهذه الأنشطة، وهي مستثاة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". إلى جانب ذلك "الحقوق المعدنية والموارد المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة" مستثاة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، وتبعاً لذلك طلب من المنشأة تحديد مبادئها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية حسب الفترات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، لتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- (ب) تختلف الآراء بشأن كفاءة محاسبة مصروفات الاستكشاف والتقييم حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ج) تتنوع الممارسات المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم بموجب متطلبات الهيئات الأخرى التي تضع المعايير، وكثيراً ما تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى للمصروفات التي يمكن اعتبارها متشابهة (على سبيل المثال الممارسات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨).
- (د) إن مصروفات الاستكشاف والتقييم هامة بالنسبة للمنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية.
- (هـ) هناك عدد متزايد من المنشآت التي تتحمل مصروفات الاستكشاف والتقييم التي تعرض ببياناتها المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتوقع أن تنبع المزيد من المنشآت هذا المنهج وذلك ابتداءً من عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٢ أُنشأت المنظمة السابقة للمجلس وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية في عام ١٩٩٨ للقيام بالعمل المبدئي الخاص بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية، وفي نوفمبر ٢٠٠٠ نشرت اللجنة التوجيهية ورقة مواضيع هي الصناعات الإستخراجية.

مقدمة ٣ في يوليو ٢٠٠١ أعلن المجلس أنه سيعيد البدء بالمشروع فقط عندما يسمح وقت جدول الأعمال بذلك، وبالرغم من أن المجلس أدرك أهمية المحاسبة للأنشطة الإستخراجية بشكل عام فقد قرر في سبتمبر ٢٠٠٢ أنه ليس من المجدي إكمال التحليل المفصل المطلوب لهذا المشروع، والحصول على مدخلات مناسبة من المشاركين، والقيام بالعملية الضرورية العادية للمجلس في حينه لتنفيذ التغييرات قبل أن تنبني العديد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥.

مقدمة ٤ إن أهداف المجلس لهذه المرحلة من مشروع الأنشطة الإستخراجية تتلخص بما يلي:

- (أ) إجراء تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات رئيسية قد تعكس عندما يقوم المجلس بمراجعة شاملة للممارسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

(ب) تحديد الظروف التي يجب فيها على المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم اختيار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".

(ج) الطلب من المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية الإصحاح عن المعلومات الخاصة بأصول الاستكشاف والتقييم والممتوى المقيمة عنده هذه الأصول لتحديد الإنخفاض في القيمة ولتأية خسائر في الإنخفاض في القيمة معترف بها.

الملاحق الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٥ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية:

(أ) يسمح للمنشأة بتطوير سياسة محاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم بدون الإعتبار بشكل محدد للمتطلبات في الفقرتين ١١ ، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهكذا يمكن للمنشأة التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ الإستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المطبقة فوراً قبل تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويشمل ذلك الإستمرار في استخدام ممارسات الإعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات المحاسبية.

(ب) يتطلب أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بإداء اختبار لانخفاض قيمة هذه الأصول عندما توحى الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل للأصول قد يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد.

(ج) يغير الإعتراف بالإنخفاض في القيمة من الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ولكنه يقيس الإنخفاض حسب ذلك المعيار عندما يتم تحديد الإنخفاض.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

استكشاف وتقييم الموارد المعنوية

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو تحديد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعنوية.

٢ يتطلب المعيار بشكل خاص مايلي:

(أ) تصنيفات محدودة على الممارسات المحاسبية الحالية لمصروفات الاستكشاف والتقييم.

(ب) أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بتقييم هذه الأصول لتحديد الانخفاض في القيمة حسب هذا المعيار وقيل أي انخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

(ج) بإصاحات تحدد وتوضح المبالغ في البيانات المالية للمنشأة الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعنوية وتساعد مستخدمي هذه البيانات المالية على فهم مبلغ وتوقيت وتأكيد حدوث التقلبات النقدية المستقبلية من أية أصول استكشاف وتقييم معترف بها.

النطاق

٣ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على مصروفات الاستكشاف والتقييم التي تحصلها.

٤ لا يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فنون الأخرى لمحاسبة المنشآت العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعنوية.

٥ على المنشأة عدم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على المصروفات التي تم تحملها:

(أ) قبل استكشاف وتقييم الموارد المعنوية مثل المصروفات التي تم تحملها قبل أن تحصل المنشأة على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة محددة.

(ب) بعد إظهار الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج مورد معنوي.

الإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم

الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ للفرقتين ١١ و ١٢

٦ عند تطوير المنشأة لسياساتها المحاسبية على المنشأة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم تطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧ تحدد الفقرتان ١١، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ مصادر المتطلبات والإرشادات ذات الصلاحية التي يطلب من الإدارة أخذها في الاعتبار عند تطوير سياسة محاسبية لبند إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على ذلك البند، ومع مراعاة الفقرتين ٩، ١٠ أنهاء يستثنى هذا المعيار المنشأة من تطبيق هاتين الفقرتين على سياساتها المحاسبية للإعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها.

قياس أصول الاستكشاف والتقييم

القياس عند الإعراف

٨ يتم قياس أصول الاستكشاف والتقييم بمقدار التكلفة.

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم

٩ على المنشأة تحديد سياسة تبيين لية مصروفات يتم الإعراف بها كأصول استكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متسق، وعند إجراء هذا التحديد على المنشأة اعتبار الدرجة التي يمكن بها ربط المصروفات مع إيجاد موارد معدنية محددة، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبني لأصول الاستكشاف والتقييم (القائمة ليست شاملة):

(أ) الحصول على حقوق الاستكشاف؛

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) الحفر الاستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات وفحصها؛ و

(و) الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية وفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.

١٠ لا يتم الإعراف بالمصروفات المنطقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول استكشاف وتقييم، ويوفر الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" الإرشادات بشأن الإعراف بالأصول الناجمة عن التطوير.

١١ حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" على المنشأة الإعراف بآلية التزامات عن الإزالة والإسعادة التي يتم تحملها أثناء فترة معينة نتيجة للقيام باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

القياس بعد الإعراف

١٢ بعد الإعراف على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم، وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم (إما النموذج في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو النموذج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) فإنه يجب أن يكون متوافقاً مع تصنيف الأصول (انظر الفقرة ١٥).

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٣ يمكن للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية ملائمة أكثر لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاقتصادية وليست أقل موثوقة، أو أكثر موثوقة وليست أقل ملائمة لهذه الاحتياجات، وعلى المنشأة الحكم على الملائمة والموثوقية باستخدام المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

١٤ لأجل أن تبرر المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم عليها إظهار أن التغيير يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨، إلا أن التغيير ليس بحاجة لتحقيق الإمتثال الكامل لهذه المقاييس.

العرض

تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٥ على المنشأة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم كملبوسة أو غير ملبوسة حسب طبيعة الأصول المملوكة وتطبيق التصنيف بشكل متنسق.

١٦ تتم معاملة بعض أصول الاستكشاف والتقييم على أنها غير ملبوسة (مثل ذلك حقوق الحفر)، بينما تعتبر أصول أخرى على أنها ملبوسة (مثل تلك المركبات وأجهزة الحفر)، وإلى المدى الذي يتم فيه استهلاك أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يعكس ذلك الاستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن استخدم أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل للملوس إلى أصل غير ملموس.

إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

١٧ لا يبقى أصل استكشاف وتقييم مصنفًا على أنه كذلك عندما يمكن إظهار الجدوى الفنية والفائدة الاقتصادية لاستخراج المورد المعني، ويتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة والإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض قبل إعادة التصنيف.

انخفاض القيمة

الإعتراف والقياس

١٨ يتم تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة عندما توحى الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن مبلغه القليل للإسترداد، وعندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المسجل يزيد عن المبلغ القليل للإسترداد فإن على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن أية خسارة في الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٢١ أعلاه.

١٩ لأغراض أصول الاستكشاف والتقييم فقط يجب تطبيق الفقرة ٢٠ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا وليس الفقرات ٨-١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عند تحديد أصل استكشاف وتقييم قد تنخفض قيمته. تستخدم الفقرة ٢٠ المصطلح "الأصول" ولكنها تطبقه على حد سواء على أصول الاستكشاف والتقييم المنفصلة أو وحدة توليد نقد.

٢٠ تدل واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على أنه يجب على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض في القيمة (القائمة ليست شاملة):

- (أ) انقضت الفترة التي يحق فيها للمنشأة الاستكشاف في المنطقة خلال الفترة أو ستقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع تجديدها.
- (ب) المصروف الكبير على مزيد من استكشاف وتقييم المصادر المعدنية في المنطقة المحددة غير داخل في الموازنة وليس مخططاً له.

- (ج) لم يؤد استكشاف وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات صالحة تجارياً من الموارد المعدنية وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.
- (د) توجد بيانات كافية تدل على أنه بالرغم من أن من المحتمل المضي قدماً في التطوير في المنطقة المحددة فإنه من غير المحتمل استعادة المبلغ المسجل لأصل الاستكشاف والتقييم بكامله من التطوير للنجاح أو من خلال البيع.

في أية حالة من هذه الحالات أو في حالات مماثلة على المنشأة إجراء اختبار لانخفاض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ويجب الاعتراف بخسارة الانخفاض كمصرف حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تحديد المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الانخفاض في القيمة

٢١ على المنشأة تحديد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم هذه الأصول لتحديد الانخفاض في القيمة، وكل وحدة توليد نقد أو مجموعة وحدات توليد نقد خصص لها أصل استكشاف وتقييم يجب أن لا تكون أكبر من قطاع مهني إما على نموذج إعداد التقارير الرئيسي أو الثانوي للمنشأة محدد حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

٢٢ إن المستوى الذي تحدده المنشأة لأغراض اختبار أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الانخفاض في القيمة من الممكن أن يشمل وحدة توليد نقد ولعدة أو أكثر.

الإفصاح

٢٣ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٤ من أجل الإمتثال للفترة ٢٣ يمكن للمنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم، بما في ذلك الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم.
- (ب) مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتنفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة من استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٢٥ على المنشأة معاملة أصول الاستكشاف والتقييم كغنة منفصلة من الأصول وعمل الإفصاحات التي يطلبها إما معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بما يتفق مع كيف يتم تصنيف الأصول.

تاريخ التنفيذ

٢٦ على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هذا للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويستحسن التطبيق الأكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

أحكام انتقالية

٢٧ إذا كان من غير العملي تطبيق متطلب معين للفترة ١٨ على المعلومات المقارنة الخاصة بالفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٨ المصطلح "غير عملي".

الملحق أ

المصطلحات المعرفة

إن هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

أصول الاستكشاف والتقييم مصروفات الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصول حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.

مصرفات الاستكشاف والتقييم المصروفات التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية قبل أن تصبح الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني من الممكن إظهارها.

استكشاف وتقييم الموارد المعدنية البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة بعد أن تكون المنشأة قد حصلت على حقوق قانونية للاستكشاف في منطقة محددة، وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.

الملحق ب

التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبعد. في التعديلات تم وضع خط تحت النص الجديد وتطلب النص المحذوف.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العام ٢٠٠٤ في محتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والمعيار ١٦ و ٣٨ الصادر في ٩ ديسمبر ٢٠٠٤.

موافقة المجلس على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٦ " استكشاف وتقييم الموارد المعدنية " من قبل ١٠ أعضاء من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من المادة جارنيت وليسيزينج وملكريجور وسميث معارضتهم لذلك. وترد آرائهم المعارضة بعد أساس الاستنتاجات.

سير ديفيد تويدي رئيساً

ثوماس إي جونز نائباً للرئيس

ماري إي بارث

هانز جورج برونز

لنتوني تي كوب

جان فنجسترازم

روبرت بي جارنيت

جيلبرت اجز لارد

جيمس جيه ليسيزينج

وارن جيه ماكريجور

باتريشيا ال لومالي

جون تي سميث

جيفري وبتينجتون

ناتسومي يامادا

المحتويات

أساس للاستنتاجات

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعنوية

الفقرات	
١	مقدمة
٥-٢	أسباب إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٨-٦	النطاق
١٦-٩	تعريف أصول الاستكشاف والتقييم
١٣-١٠	المصروفات المتكبدة قبل استكشاف وتقييم الموارد المعنوية
١٥-١٤	تعريفات منفصلة لـ "الاستكشاف" و "التقييم"
١٦	الموارد المعنوية
٣١-١٧	الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم
٢٣-١٧	الاستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرتان ١١ ، ١٢
٢٨-٢٤	عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم
٣١-٢٩	القياس بعد الاعتراف
٣٤-٣٢	عرض أصول الاستكشاف والتقييم
٤٨-٣٥	تخفيض قيمة أصول الاستكشاف والتقييم
٣٩-٣٦	تقييم الانخفاض في القيمة
٤٧-٤٠	المستوى المقيم عنده الإنخفاض في القيمة
٤٨	عكس خسائر الإنخفاض في القيمة
٤٩	التغيرات في المبيعات المحاسبية
٥٧-٥٠	الإفصاحات
٥٨	تاريخ النفاذ
٦٥-٥٩	الانتقال
٦٦	ملخص التغيرات من مسودة العرض ٦
٤-١	الآراء المعارضة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦

أساس للاستنتاجات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعنية

إن الأساس للاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص هذا الأساس للاستنتاجات اعتبارات مجلس معييير المحاسبة الدولية للوصول إلى الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعنية، وقد أعطى أعضاء المجلس الأفراد وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

أسباب إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إستنتاج ٢ تحدد الفقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء هرومية مقليلين على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد على بند، وبدون الإستثناء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ فإن المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥ ستحتاج لتقييم ما إذا امتثلت سياساتها المحاسبية لاستكشاف وتقييم الموارد المعنية لهذه المتطلبات، وفي ظل عدم وجود إرشادات يحتمل أن يكون هناك عدم تيقن بشأن ماذا سيكون مقبولا، وتحديد ماذا سيكون مقبولا من الممكن أن يكون مكلفا، وكان يحتمل أن تجري بعض المنشآت تغييرات رئيسية في عام ٢٠٠٥ يتبعها تغييرات أخرى هامة عندما يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

إستنتاج ٣ لتجنب التعطيل غير الضروري لكل من المستخدمين والمعدن في هذا الوقت اقترح المجلس الحد من حاجة المنشآت لتغيير سياساتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وقد أجرى المجلس ذلك من خلال ما يلي:

- (أ) إحدث استثناء مؤقت من الأجزاء في الهرمية في معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ التي تحدد المعايير التي على المنشأة استخدامها في تطوير سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار دولي لإعداد التقارير المالية ينطبق بالتحديد.
- (ب) لحد من أثر هذا الإستثناء من الهرمية بتحديد المصروفات التي سيتم إبخالها في أصول الإستكشاف والتقييم والتي سيتم استئلاها منها، وطلب تقييم جميع أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإخفاض في قيمتها.

إستنتاج ٤ نشر المجلس لقراراته في يناير ٢٠٠٤، وحدد ١٦ أبريل ٢٠٠٤ كأخر موعد لتقديم الملاحظات على مسودة العرض ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعنية"، وستلم المجلس ٥٥ رسالة ملاحظة.

إستنتاج ٥ في أبريل ٢٠٠٤ وافق المجلس على مشروع بحث ليقوم به موظفون من واضي المعايير الوطنية في استراليا وكندا والنرويج وجنوب إفريقيا يتناول محاسبة الأنشطة الإستخراجية بشكل عام. يساعد فريق مشروع البحث هيئة استشارية تشمل أعضاء من الصناعة (قطاع النفط والغاز والتعدين) وشركات المحاسبة والمستخدمين وواضي أنظمة الأوراق المالية في مختلف أرجاء العالم.

النطاق

إستنتاج ٦ في رأي المجلس، حتى بالرغم من أن أي معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم يتناول الأنشطة الإستخراجية مباشرة، أن جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنطبق على المنشآت

العاملة في استكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي تصدر بياناً غير متحفظ بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب معيار المحاسبة الدولي ٦ "عرض البيانات المالية"، وتبعاً لذلك يجب على جميع هذه المنشآت تطبيق كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٧ إستنتاج
شجع بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ المجلس على تطوير معايير للمراحل الأخرى في عملية استكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك أنشطة ما قبل الاستكشاف (أي الأنشطة السابقة لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية) وأنشطة التطوير (أي الأنشطة بعد إثبات الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج مورد معدني)، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك لمبنيين: أولاً، لم يرغب أن يحكم بشكل مسبق على المراجعة الشاملة لمحاسبة هذه الأنشطة، ثانياً، توصل المجلس إلى أنه يمكن تطوير سياسة محاسبية مناسبة لأنشطة ما قبل الاستكشاف من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن تعريف الإطار للأصول والمصروفات وتطبيق المبادئ العامة للإعتراف بالأصول في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة.

٨ إستنتاج
قرر المجلس كذلك عدم توسيع نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بما يتعدى ما هو مقترح في مسودة العرض ٦ لأن إجراء ذلك سيتطلب عملية ضرورية إضافية، ومن المحتمل أن يشمل ذلك مسودة عرض أخرى، ونظراً لوجود العديد من المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية والتي يطلب منها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٥ فقد قرر المجلس أنه يجب عدم التأخر في إصدار الإرشادات وذلك بتوسيع نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يتعدى استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

تعريف أصول الاستكشاف والتقييم

٩ إستنتاج
اتفق معظم المستجيبين لمسودة العرض ٦ مع تعريف المجلس المقترح لأصول الاستكشاف والتقييم، إلا أنهم طالبوا بتغييرات أو يضلعت لاجل أهداف المجلس لوضوح:

(أ) طلب بعض المستجيبين من المجلس التمييز بين مصروفات الاستكشاف ومصروفات ما قبل الاستكشاف.

(ب) طلب آخرون من المجلس تعريف أنشطة الاستكشاف والتقييم بشكل منفصل بحيث يعكس ذلك مختلف أشكال المخاطر لهذه الأنشطة أو متطلبات الاختصاصات الأخرى.

(ج) طلب مستجيبون آخرون مزيداً من الإرشادات بشأن ما يشكل موارد معدنية، وبشكل رئيسي أمثلة على ما يشكل احتياطياً معدنياً.

المصروفات المتكبدة قبل استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

١٠ إستنتاج
بدا أن المستجيبين إما أنهم معنيون بأن المجلس كان يوسع نطاق الإقرارات ليشمل المصروفات التي تم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة معينة في تعريف مصروفات الاستكشاف والتقييم، وكان بعض المستجيبين مهتماً بأن هذه التوسعة ستفتح الطريق للإعتراف بهذه المصروفات على أنها أصول، وفضل آخرون هذه النتيجة. عند صياغة مسودة العرض ٦ لم يستطع للمجلس تحديد أي يجب عدم إمكانية تطبيق الإطار على هذه المصروفات.

١١ **إستنتاج** قرر المجلس عدم تعريف مصروفات ما قبل الحصول على الحقوق القانونية أو ما قبل الإنستكشاف، على أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يوضح بأن المصروفات قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للإنستكشاف في منطقة محددة ليست مصروفات إنستكشاف وتقييم، وذلك فهي خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

١٢ **إستنتاج** أشار المجلس إلى أن التطبيق المناسب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يتطلب مصروفات خاصة بما قبل الإمتلاك متعلقة بامتلاك أصل غير ملموس (على سبيل المثال مصروفات تعزى مباشرة للحصول على رخصة إنستكشاف) ليتم الاعتراف بها كجزء من الأصل غير الملموس حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. تبين الفقرة ٢٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تكلفة أصل غير ملموس تم امتلاكه بشكل منفصل تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسم الإستيراد وضرائب الشراء غير المسترجعة وبعض التكاليف التي تعزى لذلك بشكل مباشر.

١٣ **إستنتاج** وبالمثل يدرك المجلس أن المصروفات التي يتم تحملها قبل إنستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لا يمكن عادة ربطها مع أية ممتلكات معدنية محددة، وهكذا فإن من المحتمل الاعتراف بها كمصرف عند تحملها، على أن هذه المصروفات بحاجة إلى تمييزها عن المصروفات على البنية التحتية - على سبيل المثال طرق الوصول - اللازمة للمضي قدماً في عمل الإنستكشاف، ويجب الاعتراف بهذه المصروفات كأصلاك ومصانع ومعدات حسب الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

تعريفات منفصلة لـ " الإنستكشاف " و " التقييم "

١٤ **إستنتاج** طلب بعض المستجيبين من المجلس تقديم تعريفات منفصلة للإنستكشاف والتقييم، وقد نظر المجلس في استخدام التعريفات الواردة في ورقة المواضيع الصناعات الإستخراجية التي نشرتها اللجنة التي سبقته وهي لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر ٢٠٠٠، لأن هذه التعريفات ستكون مقبولة للعديد من المستجيبين، وبشكل خاص لأنها مبنية على تعريفات كانت تستخدم لعدد من السنوات في كل من قطاع التعدين وقطاع النفط والغاز.

١٥ **إستنتاج** توصل المجلس إلى أن التمييز بين التقييم والإنستكشاف لن يحسن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويتم اعتبار الإنستكشاف والتقييم بنفس الطريقة.

الموارد المعدنية

١٦ **إستنتاج** طلب بعض المستجيبين من المجلس تعريف الموارد المعدنية بشكل أدق، وقد توصل المجلس إلى أنه لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التفصيل ليس ضرورياً، حيث كانت البنود المدرجة في تعريف إنستكشاف وتقييم الموارد المعدنية كافية لإيصال أهداف المجلس.

الاعتراف بأصول الإنستكشاف والتقييم

الاستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ للفرقتين ١١ و ١٢

١٧ **إستنتاج** تتبع المنشآت العاملة في إنستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ممارسات محاسبية متنوعة، وتراوح هذه الممارسات من تأجيل كافة مصروفات الإنستكشاف والتقييم تقريباً في الميزانية العمومية إلى الاعتراف بجميع هذه المصروفات في الربح أو الخسارة عند تحققها، ويسمح للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية باستمرار هذه الممارسات المحاسبية، وبناءً على هذا التنوع عارض بعض المستجيبين لمسودة العرض ٦ الإستثناء من الفرقتين ١١ و ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، حيث كان هؤلاء المستجيبون قلقون

بان المنشآت يمكن أن تظهر بمظهر الممثل للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية بينما هي غير متوافقة مع الأهداف المبينة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، أي تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مالية ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة. لم يمنح المجلس الاستثناء من أجزاء من معيار المحاسبة الدولي ٨ بسهولة، ولكنه اتخذ هذه الخطوة لتقليل التحليل وبشكل خاص في عام ٢٠٠٦ (أو عام ٢٠٠٥) للمنشآت التي تتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بشكل مبكر) وذلك لكل من المستخدمين (على سبيل المثال عدم استمرارية بيانات الاتجاهات) وللمعدين (على سبيل المثال للتغيرات في الأنظمة).

١٨ يستنتاج
يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" على استثناء مؤقت للقرات ١٠-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وهذا الاستثناء أوسع مما هو في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يترك عدة نواحي هامة من محاسبة عقود التأمين حتى المرحلة الثانية من مشروع المجلس الخاص بذلك الموضوع. إن مطلباً لتطبيق الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على عقود التأمين سيكون له آثار أكثر انتشاراً، وستحتاج شركات التأمين إلى معالجة أمور مثل الإكمال والمحتوى فوق الشكل والحيادية، وبالمقارنة مع ذلك يترك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ نطاقاً ضيقاً نسبياً من المواضيع بدون معالجة، ولم يعتقد المجلس أن استثناء من الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ كان ضرورياً.

١٩ يستنتاج
أوضحت مسودة العرض ٦ أن المجلس قصد فقط تطبيق الفقرتين ١١، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨، وكانت تعني ضمناً أنه يجب اتباع الفقرة ١٠ عندما تحدد المنشأة سياساتها المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم، على أنه كان من الواضح من بعض الملاحظات التي تم استلامها أن هدف المجلس لم يكن مفهوماً بشكل واضح، وتبعاً لذلك يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على بيان محدد بأن الإمتثال للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ إلزامي.

٢٠ يستنتاج
وجد المستجيبون الذين عارضوا اقتراح المجلس في مسودة العرض ٦ السماح باستمرار بعض الممارسات المحاسبية أن من الصعب إجراء تمييز ذي معنى بين استكشاف وتقييم الموارد المعدنية والبحث العلمي، ومن الممكن أن يكون كلا النشاطين مكلفاً وله مخاطر فشل هامة، وهؤلاء المستجيبون يدعون وضع استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨. إن المجلس قلق بالمثل بشأن احتمال أن تؤدي الممارسات المحاسبية إلى الاعتراف غير المناسب بأصول الاستكشاف والتقييم، على أنه قلق كذلك بشأن احتمال أن تؤدي محاسبة المصروفات الاستكشاف والتقييم حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى المبالغة في المصروفات، وفي ظل عدم وجود معايير مقبولة دولياً لهذه المصروفات توصل المجلس إلى أنه لا يستطيع إصدار حكم مبني على المعلومات قبل إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستراتيجية.

٢١ يستنتاج
اقترح البعض أن على المجلس أن يطلب من المنشأة اتباع متطلباتها المحاسبية الوطنية (أي المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام) لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية حتى يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستراتيجية لمنع اختيار سياسات محاسبية لا تشكل أساساً شاملاً للمحاسبة، وقد توصل المجلس، بما يتفق مع استنتاجاته في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلى أن تعريف المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة بشكل عام كان سيشكل مشكلة، ومن الممكن أن تتناشأ مشاكل تعريفية أخرى لأن بعض المنشآت لا تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الوطنية الخاصة ببلدها، فطى سبيل المثال بعض المنشآت غير الأمريكية التي تمارس الأنشطة الإستراتيجية في قطاع النفط والغاز تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، إلى جانب ذلك من غير المعادي جدلاً وخارج نقوض المجلس أن يفرض متطلبات تضمنها هيئة أخرى.

٢٢ يستنتاج
بناءً على ذلك قرر المجلس أنه يمكن لمنشأة أن تستمر في اتباع السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها عندما طبقت لأول مرة متطلبات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، شريطة أن تلبى

متطلبات الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومع بعض الاستثناءات المشار إليها آنفا، كما يمكن للمنشأة كذلك تحسين السياسات المحاسبية إذا تم تلبية مقاييس محددة (انظر الفقرتين ١٣، ١٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية).

٢٣ استنتاج
يعترف المجلس أنه من الصعب عمل تغييرات تدريجية في ممارسات الإعراف والقياس في هذا الوقت لأن العديد من نواحي محاسبة الأنشطة الإستخراجية متداخلة مع نواحٍ إن يتم اعتبارها إلى أن يكمل المجلس مراجعته الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية، على أن عدم فرض المتطلبات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية سيقلل من ملاحة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة إلى درجة غير مقبولة.

عناصر تكلفة أصول الاستكشاف والتقييم

٢٤ استنتاج
أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٧ أمثلة على المصروفات الخاصة باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية التي يمكن إدخالها في تكلفة أصل استكشاف وتقييم، وقد أدرجت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ المصروفات التي لا يمكن الإعراف بها كأصل استكشاف وتقييم، وأبدى المستجيبون رغبة في مزيد من الوضوح فيما يتعلق بهذه الفترات وطلبوا بمزيد من الأمثلة على أنواع المصروفات التي سيتم شمولها أو استثنائها.

٢٥ استنتاج
في ضوء الاستجابات قرر المجلس إعادة صياغة الإرشادات لبيان أن القائمة ليست شاملة، وأن البنود المشار إليها هي أمثلة على المصروفات التي قد تلي، ولكن ليس دائما، تعريف مصروفات الاستكشاف والتقييم. إلى جانب ذلك أشار المجلس إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب وجوب معاملة المصروفات بشكل يتفق مع الأنشطة المقارنة وبين فترات تقديم التقارير، وأي تغير فيما يعتبر بأنه مصروف يتأهل للإعراف به كإصل استكشاف وتقييم يجب معاملةه كتغير في سياسة محاسبية حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وابتدأ المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية لا يستند المجلس أنه من المجدي تحديد ما هي المصروفات التي يجب شمولها أو استثنائها.

٢٦ استنتاج
أفترحت مسودة العرض ٦ الفقرة ٨ منع الإعراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير مورد معدني كأصل استكشاف وتقييم، وقد عبر المستجيبون عن صعوبة في تحديد المصروفات الخاصة بـ "التطوير"، ولم يعرف المجلس "تطوير مورد معدني" لأن ذلك خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٢٧ استنتاج
على أن المجلس أشار إلى أن تطوير مورد معدني عندما يتم تحديد الجوى الفنية والمنفعة التجارية لاستخراج المورد المعدني هو مثال على مرحلة تطوير مشروع داخلي، وتقدم الفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الإرشادات التي يجب إتباعها في تطوير سياسة محاسبية لهذا النشاط.

٢٨ استنتاج
أفترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب استثناء تكلفة الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى من القياس المبني لأصول الاستكشاف والتقييم، وقد أشار العديد من المستجيبين إلى أن التكاليف العامة والإدارية والثابتة التي تعزى مباشرة لأنشطة الاستكشاف والتقييم يجب أن تتأهل لإدخالها في المبلغ المسجل للأصل، وقد رأى هؤلاء المستجيبون أن هذه المعاملة متفقة مع معالجة هذه التكاليف فيما يتعلق بالمخزون (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٢ المخزون) والأصول غير الملموسة (الفقرة ٦٧ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٨)، على أن المجلس أشار إلى أن هذه المعاملة ستبدو كأنها غير متفقة مع

الفقرة ١٩(د) من معيار المحاسبة الدولي ١٦، ولم يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أنه المعيار المناسب لحل عدم الاتفاق هذا، وقرر المجلس حذف الإشارة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية إلى المصروفات الإدارية والمصروفات الثابتة العامة الأخرى. إن معاملة هذه المصروفات هي مسألة اختيار سياسة محاسبية، ويجب أن تكون السياسة المختارة متوافقة مع إحدى طرق المعاملة المتوفرة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

القياس بعد الاعتراف

٢٩ استنتاج يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشأة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم بقياس هذه الأصول بعد الاعتراف، وذلك باستخدام إما نموذج للتكلفة أو نموذج لإعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويجب أن يكون النموذج الذي يتم اختياره متوافقاً مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الاستكشاف والتقييم، وتسمح نماذج إعادة التقييم هذه بإعادة تقييم الأصول عندما تتم تلبية متطلبات محددة (انظر الفقرات ٣١-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ والفقرات ٧٢-٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨). يمكن فقط استخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط، ويشير نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ فقط إلى "أداة مبنية على السوق". قلق المجلس بسبب عدم التوافق هذا وكان معنياً بأن المنشآت يمكنها اختيار السياسات المحاسبية لتحقيق قياس أكثر فائدة لأصول الاستكشاف والتقييم.

٣٠ استنتاج كان بضعة مستجيبين معينين كذلك بالاختيار المقترح في مسودة العرض ٦، ولم يوافق البعض على أنه يجب إعادة تقييم أصول الاستكشاف والتقييم مضطرين منعاً اختيارياً لإعادة القياس، وكان آخرون مهتمين بموثوقية القياس. توصل المجلس إلى أنه لم تقدم أسباب جوهريّة للتوصل إلى استنتاج يختلف عن الاستنتاج في مسودة العرض ٦، وبالرغم من أن إعادة تقييم أصل استكشاف حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قد لا يكون واسع الانتشار فإنه لم يكن من المناسب منع إعادة القياس لأنواع محددة من أصول معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على أساس اختيارى.

٣١ استنتاج قد تنشأ أصول الاستكشاف والتقييم نتيجة لدمج منشآت أعمال، وقد أشار المجلس إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "دمج منشآت الأعمال" ينطبق على كافة المنشآت التي تؤكد الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأن أية أصول استكشاف وتقييم تم امتلاكها في دمج منشآت أعمال يجب محاسبتها حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

عرض أصول الاستكشاف والتقييم

٣٢ استنتاج أشارت مسودة العرض ٦ إلى أن المجلس لم ينظر بعد فيما إذا كانت أصول الاستكشاف والتقييم ملموسة أو غير ملموسة، وقد اقترح العديد من المستجيبين أنه يجب أن يعطى المجلس بعض التوجيه بشأن هذا الموضوع.

٣٣ استنتاج تتم معاملة بعض أصول الاستكشاف والتقييم كأصول غير ملموسة (على سبيل المثال حقوق الحفر)، بينما من الواضح أن أصول أخرى هي ملموسة (على سبيل المثال المعدات المركبات وأجهزة الحفر). من الممكن استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، على سبيل المثال من الممكن استخدام جهاز حفر نقال لحفر آبار تجريبية أو أخذ عينات جوفية، ومن الواضح أن ذلك جزء من نشاط الاستكشاف، وإلى المدى الذي يتم به استهلاك الأصل الملموس في تطوير أصل غير ملموس فإن المبلغ الذي يمكن ذلك الاستهلاك هو جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، على أن تستخدم جهاز الحفر لتطوير أصل غير ملموس لا يغير الأصل الملموس إلى أصل غير ملموس.

إستنتاج ٢٤ إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية للأنشطة الإستخراجية لم يرغب المجلس أن يقرر ما إذا كان يجب تصنيف أصول الإنستكشاف والتقييم إلى ملموسة وغير ملموسة، ولية أصول يجب تصنيفها كذلك، على أن المجلس توصل إلى أن على المنشأة تصنيف عناصر أصول الإنستكشاف والتقييم كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعتها وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت، وهذا التصنيف هو الأساس للاختيارات الأخرى للسياسة المحاسبية كما هو مبين في الفقرات إستنتاج ٢٩-٣١ وللإيضاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

انخفاض قيمة أصول الإنستكشاف والتقييم

إستنتاج ٣٥ عندما طور المجلس مسودة العرض ٦ قرر أنه يجب على المنشأة التي تعترف بأصول الإنستكشاف والتقييم اختيار هذه الأصول من أجل الانخفاض في قيمتها، وأن اختبار الانخفاض الذي يجب تطبيقه هو الاختبار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قبل المستجيبون الإقتراح العام بأنه يجب اختبار أصول الإنستكشاف والتقييم من أجل الانخفاض، على أنه لم يعتقد أن اقتراحات المجلس "لوحة توليد نقد خاصة لأصول الإنستكشاف والتقييم" أنها مناسبة أو مفيدة.

تقييم الانخفاض في القيمة

إستنتاج ٣٦ في بعض الحالات، وبشكل خاص في المنشآت المختصة بالإنستكشاف فقط لا تولد أصول الإنستكشاف والتقييم تدفقات نقدية ولا توجد معلومات كافية خاصة بالموارد المعدنية في منطقة لتقوم المنشأة بعمل تقديرات معقولة للمبلغ القابل للإسترجاع لأصول الإنستكشاف والتقييم، ويوجد ذلك إلى أن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لم يصل إلى مرحلة تتوفر فيها معلومات كافية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوفرة للمنشأة، وبدون هذه المعلومات من غير الممكن تقدير القيمة العادلة لنقصا تكاليف للبيع أو القيمة المستخدمة، وهما قياسا للمبلغ القابل للإسترجاع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أشار المستجيبون إلى أن هذا سيؤدي إلى شطب فوري لأصول الإنستكشاف في العديد من الحالات.

إستنتاج ٣٧ أقتنع المجلس بحجج المستجيبين أن الاعتراف بخصائر الانخفاض في القيمة على هذا الأساس كان من المحتمل أن يكون غير متوافق مع السماح للأساليب الحالية لمحاسبة أصول الإنستكشاف والتقييم بأن تستمر، وبناء على ذلك إلى أن يتم إكمال مراجعة شاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية قرر المجلس تغيير الأسلوب الخاص بالاعتراف بالانخفاض، ويجب أن ينتج تقييم الانخفاض عن التغيرات في الحقائق والظروف، على أنه تم التأكيد على أنه عندما تحدد المنشأة أن انخفاضاً في قيمة أصل استكشاف وتقييم قد حدث فإنه يجب استخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لقياس وعرض والإفصاح عن ذلك الانخفاض في البيانات المالية، على أن يكون ذلك خاضعاً لمتطلبات خاصة فيما يتعلق بالمستوى الذي تم تقييم الانخفاض عنده.

إستنتاج ٣٨ اقترحت الفقرة ١٢ من مسودة العرض ٦ أن على المنشأة التي اعترفت بأصول الإنستكشاف والتقييم تقييم هذه الأصول من أجل الانخفاض سنوياً والاعتراف ببلية خسارة ناجمة في الانخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد اقترحت الفقرة ١٣ مجموعة من مؤشرات الانخفاض التي على المنشأة أخذها في الاعتبار بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد بين المستجيبون أن هذه المؤشرات لن تحقق النتيجة التي يقصدها المجلس، وبشكل خاص في الظروف التي لا تتوفر فيها المعلومات اللازمة لتقييم الإحتياطيات المعدنية.

إستنتاج ٣٩ استبدل المجلس الإقرارات في الفترتين ١٢ و ١٣ من مسودة العرض ٦ باستثناء لمتطلبات الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد قرر المجلس أنه إلى أن يتوفر للمنشأة بيانات كافية لتحديد الجوى الفنية والمنفعة الإقتصادية فإنه لا توجد حاجة لتقييم أصول الاستكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض، على أنه عندما تتوفر هذه المعلومات أو توحى الوقائع والظروف الأخرى أن من المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل فإنه يجب تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد قيمة الإنخفاض، ويقترح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مؤشرات ممكنة للإنخفاض.

المستوى المقيم عنده الإنخفاض في القيمة

إستنتاج ٤٠ عندما قام المجلس بتطوير مسودة العرض ٦ قرر أن هناك حاجة للتوافق بين المستوى الذي تتراكم عنده التكاليف والمستوى الذي يقيم عنده الإنخفاض، وبدون هذا التوافق كان هناك خطر بأن المصروفات التي تشكل جزءاً من تكلفة أصل استكشاف وتقييم بموجب أحد الأساليب المعلمة لمحاسبة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ستكون بحاجة للإعتراف بها في الربح أو الخسارة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وتبعاً لذلك اقترحت مسودة العرض ٦ بأن على المنشأة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم عمل اختبار مرة واحدة لاختبار هذه الأصول إما عند مستوى وحدة توليد نقد أو عند مستوى وحدة توليد نقد خلسة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وقد أوضحت مسودة العرض ٦ أن لية أصول عدا عن أصول الاستكشاف والتقييم الداللة ضمن وحدة توليد النقد الخاصة يجب أن تستمر في أن تكون خاضعة لاختبار منفصل للإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، وأنه يجب أداء اختبار الإنخفاض قبل اختبار وحدة توليد النقد الخاصة من أجل الإنخفاض.

إستنتاج ٤١ اختلف المستجيبون مع اقتراح المجلس، وبشكل خاص ولأسباب مختلفة لم يتقبلوا أن وحدة توليد النقد الخاصة ستوفر المساعدة التي يقصد أن توفرها بسبب ما يلي:

- (أ) قد لا يوجد لدى المنشآت الصغيرة أو المتوسطة أو العاملة فقط في مجال الاستكشاف تكلفات نقدية مناسبة لدعم أصول الاستكشاف والتقييم التي لم تكن تولد نقداً.
- (ب) المنشآت التي تطبق أسلوب الجهود الناجحة للمحاسبة تجري عادة اختبارات الإنخفاض لكل بند ممتلكات على حدة، على أنه بسبب الطريقة التي تم بها تعريف وحدة توليد النقد الخاصة في مسودة العرض ٦ فإن هذه المنشآت ستجبر على إجراء اختبارات الإنخفاض عند مستوى وحدة توليد النقد.
- (ج) سمحت وحدة توليد النقد الخاصة بحرية التصرف الشاملة للإدارة.

إلى جانب ذلك لأنه من الممكن جمع أصول الاستكشاف والتقييم مع الأصول الأخرى في وحدة توليد النقد الخاصة كان هناك قلق من حصول إرباك بشأن نموذج القياس المناسب الذي سيتم تطبيقه (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو القيمة المستخدمة)، ونتيجة لذلك لم يعتقد العديد من المستجيبين لمسودة العرض ٦ أن المجلس حقق هدفه في هذا المجال، وقالوا أنهم يفضلون تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدون وحدة توليد النقد الخاصة.

إستنتاج ٤٢ بالرغم من أن المجلس لم يتفق مع بعض الحجج التي قدمها المستجيبون فقد اعترف بأن وحدة توليد النقد الخاصة بدت أنها مربكة أكثر من كونها مفيدة، وأوحى ذلك بأنه لا توجد حاجة لها. أشارت الفقرة ٢٠أ من الأسس للإستنتاجات بشأن مسودة العرض ٦ إلى تردد المجلس في إدخال وحدة توليد نقد خاصة، وإلغاء وحدة توليد النقد الخاصة سيقتضي على كثير من التعدي في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

والإرباك بين المشاركين، كما أن ذلك يعني أن المنشآت العاملة في الأنشطة الإستخراجية ستقدم أصولها من أجل الإنخفاض في قيمتها عند نص المستوى مثل المنشآت الأخرى - موفرة مستوى عالٍ من إمكانية المقارنة خلافاً لما كان يحتمل أن تكون الحالة عليه.

٤٣ استنتاج أشار أعضاء المجلس إلى أن الفقرة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتطلب أن يتم تقييم الإنخفاض عند مستوى الأصل الفردي " ما لم يكن الأصل لا يولد تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن تلك المولدة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول ". إلى جانب ذلك تتطلب الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه " إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج الذي ينتجه أصل أو مجموعة من الأصول فإنه يتم تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد "، وفي بعض الحالات التي يتم فيها الاعتراف بأصول الإنكشاف والتقييم، على سبيل المثال في قطاع البترول، من المحتمل أن كل بئر قادر على إنتاج تدفقات نقدية يمكن ملاحظتها ومن الممكن قياسها بشكل موثوق بسبب وجود سوق نشط للنظ الخام، وقد كان المجلس معنياً بأن إزالة وحدة توليد النقد الخاصة سيسبب في أن تعترف المنشآت بأصول الإنكشاف والتقييم لاختبار الإنخفاض عند مستوى منخفض جداً.

٤٤ استنتاج تم إيضاح الموضوع في عدد نشرة التحديث الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB Update) الصادر في يوليو ٢٠٠٤ في ملخص المشاريع وفي وثائق أثر إعادة المداولات (Effect of Redelibrations المتوفرة على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة، وقد أرسلت هذه الوثائق كذلك إلى فريق مشروع البحث التابع للمجلس وإلى آخرين مع طلب لتشجيع المشاركين منهم على الإجابة للمواضيع التي أثارت، وقد استلم المجلس ١٦ رسالة ملاحظات.

٤٥ استنتاج استمر غالبية المستجيبين في دعم إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة، كما دعموا كذلك الفكرة بأن على المنشآت اختبار الإنخفاض عند مستوى مركز التكلفة واقتروا بأن على المجلس النظر في تعريف " الأصل " حسبما ينطبق على أصول الإنكشاف والتقييم، وقد قدم المستجيبون الحجة بأن هذا الأسلوب سيعكس بشكل أكثر دقة الطريقة التي تكبر بها الصناعة عملياتها، وقد اقترح المجلس بهذه الحجج وقرر أنه يجب السماح للمنشآت ببعض المرونة في تخصيص أصول الإنكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد أو مجموعات للوحدات، مع مراعاة حد أعلى لحجم للوحدات أو مجموعات للوحدات.

٤٦ استنتاج قرر المجلس أن أسلوبه الخاص بانخفاض قيمة الشهرة في تعديلات عام ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الفقرات ٨٠-٨٢ قدم أفضل نموذج متوفر ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق هدفه، وأشار إلى أن المنشآت قد تستطيع متابعة أصول الإنكشاف والتقييم لأغراض الإدارة الداخلية عند مستوى حقل نطف أو كتلة معين خام مجاورة، ولم يقصد المجلس أن يتم تقييم الإنخفاض عند هذا المستوى المنخفض، وتبعاً لذلك يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بتجميع وحدات توليد النقد، على أن المجلس قرر أن يطلب أن لا يكون المستوى الذي يتم عنده تقييم الإنخفاض كبير من قطاع، بناءً إما على نموذج التقارير حول القطاع الرئيسي أو القطاع الثانوي للمنشأة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٤ التقارير المالية حول القطاعات، وقد توصل المجلس بما يتفق مع الأسلوب الخاص بالشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى أن هذا الأسلوب كان ضرورياً لضمان أن المنشآت التي أثيرت على أساس مصنفات تستطيع اختبار أصول الإنكشاف والتقييم من أجل تحديد الإنخفاض في قيمتها عند مستوى التقرير الذي يعكس الطريقة التي تكبر بها عملياتها، وهذا المطلوب ليس أقل قوة من المطلوب مسودة العرض ٦ بأن وحدة توليد النقد الخاصة يجب " أن لا تكون كبير من قطاع ".

- إستنتاج ٤٧ تبعاً لذلك قرر المجلس إلغاء وحدة توليد النقد الخاصة المقترحة، وبمثل ذلك أشار إلى أن إلغاء هذا المتطلب سيكون له المنافع التالية:
- (أ) عندما يتم تحديد انخفاض في القيمة فإن قياس وعرض والإفصاح عن الانخفاض سيكون أكثر ثباتاً في المنشآت التي تعترف بأصول الإستشكاف والتقييم.
- (ب) سيزيل الإرباك بشأن ما هي الممارسات التي يجب على المنشآت التي تعترف بأصول الإستشكاف والتقييم لأول مرة إتباعها.
- (ج) سيزيل المخاطرة المشار إليها في بعض رسائل الملاحظات بأن وحدة توليد النقد الخاصة من الممكن أن تصبح " نموذج الصناعة " محددة خيرات المجلس عندما يتم إنجاز المراجعة الشاملة لمحاسبة الأنشطة الإستخراجية.

عكس خسائر الإنخفاض في القيمة

- إستنتاج ٤٨ يطلب من جميع المنشآت عكس خسائر الإنخفاض في القيمة عندما يتم تلبية المتطلبات المحددة (أي تلك الواردة في الفقرات ١٠٩-١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) وذلك لجميع الأصول (باستثناء الشهرة والإستثمارات في الأسهم المصنفة على أنها متوفرة للبيع)، ولم يقدم المسجبيون مسودة العرض ٦ الذين أبدوا ملاحظات على هذا الموضوع والذين لم يتفقوا مع القدرة على عكس خسائر الإنخفاض في القيمة ليه حجج بشأن لماذا يجب على المجلس منع عكس خسائر الإنخفاض في القيمة في حالة أصول الإستشكاف والتقييم، وتبعاً لذلك أعاد المجلس تأكيد ما توصل إليه بأنه ليس من المناسب اقتراح استثناء من متطلب عكس خسائر الإنخفاض في القيمة لأصول الإستشكاف والتقييم.

التغيرات في السياسات المحاسبية

- إستنتاج ٤٩ يمنع معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تغيير في السياسات المحاسبية لا يتطلبه معيار دولي لإعداد التقارير المالية ما لم ينجم عن هذا التغيير تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة، وبالرغم من أن المجلس رغب في تجنب فرض تغييرات غير ضرورية في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فإنه لم يعتقد بأنه يجب لستثناء المنشآت من متطلب تبرير التغيرات في السياسات المحاسبية، وقد قرر المجلس بما يتفق مع إستنتاجه في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ السماح بالتغيرات في السياسات المحاسبية لأصول الإستشكاف والتقييم إذا كانت تجعل البيانات المالية ملائمة أكثر وليست أقل موثوقة، أو أكثر موثوقة وليست أقل ملاءمة حسب تقدير المقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٨.

الإفصاحات

- إستنتاج ٥٠ إن متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبنية على مبدأ ينص على أنه يجب على المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية التي تنشأ من إستشكاف وتقييم المورود المعنية معززة بإفصاحات محددة لتحقيق هذا الهدف.
- إستنتاج ٥١ بالرغم من أن المسجبيين وافقوا على أنه يجب السماح للمنشآت بالمرونة في تحديد مستويات التجميع levels of aggregation ومقدار الإفصاح فقد اقترحوا أنه يجب على المجلس إدخال متطلبات إفصاح أكثر تحديداً وموحدة، وكان بعض المسجبيين قلقاً من أن التنوع في محاسبة إستخراج وتقييم المورود المعنية من الممكن أن يقلل من إمكانية المقارنة.
- إستنتاج ٥٢ توصل المجلس إلى أن أسلوب مسودة العرض ٦ كان أفضل من طلب قائمة طويلة لإفصاحات مفصلة ووصفية لأن التركيز على المبدأ الضمني:

- (أ) يجعل من الأسهل بالنسبة للمنشآت فهم الأسس المنطقي للمتطلبات مما يرفع من مستوى الإمتثال.
- (ب) يتجنب طلب إفصاحات محددة قد لا تكون مطلوبة لتلبية الأهداف الضمنية في ظروف كل منشأة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى حمل زائد في المعلومات بحجب المعلومات الهامة في مقدار كبير من التفاصيل.
- (ج) يوفر للمنشآت المرونة لاتخاذ قرار بشأن المستوى المناسب للتجميع الذي يتيح للمستخدمين رؤية الصورة العامة، ولكن بدون ضم المعلومات التي لها خصائص مختلفة.
- (د) يسمح بتقديم التقارير حول مصروفات الإنستكشاف والتقييم حسب القطاع إما على أسس سنوي أو أسس تراكمي.

إستنتاج ٥٣ اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاحات مماثلة للإفصاحات في الفقرتين ٧٣ و ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو في الفقرات ١١٨ - ١٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويحتوي كل من معاري المحاسبة الدوليين ١٦ و ٣٨ على استثناءات في النطاق لأصول الإنستكشاف والتقييم، ولذلك تستطيع المنشآت التي تعترف بهذه الأصول أن تدعي بأن المتطلبات لا تنطبق، وقد قرر المجلس أنه بالرغم من أن نطاق هذين المعيارين يستثني أصول الإنستكشاف والتقييم فإن إفصاحاتهما المطلوبة توفر معلومات مناسبة لفهم البيانات المالية وهي نافعة للمستخدمين، وتبعاً لذلك توصل المجلس إلى أنه يجب أن يؤكد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن إفصاحات المعيارين الدوليين للتقارير المالية ١٦ ، ٣٨ مطلوبة بما يتوافق مع كيفية تصنيف المنشأة لأصول الإنستكشاف والتقييم الخاصة بها (أي ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ١٦) أو غير ملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨)).

إستنتاج ٥٤ إلى جانب ذلك اقترح بعض المستجيبين أن على المجلس طلب إفصاح للمعلومات غير المالية، بما في ذلك:

- (أ) كميات الإحتياطيات التجارية؛
- (ب) حقوق استكشاف وتطوير وإنتاج الموارد الهالكة؛
- (ج) إفصاحات للمراحل بعد الإنستكشاف والتقييم؛ و
- (د) عدد السنوات منذ بدء الإنستكشاف، وتقدير الوقت المتبقي إلى أن يمكن اتخاذ قرار بشأن الجدوى والفائدة التجارية لاستخراج المورد المحتمل.

الإحتياطيات التجارية

إستنتاج ٥٥ أقر المجلس أن المعلومات الخاصة بكميات الإحتياطيات التجارية من المحتمل أن تكون أهم إفصاح لمنشأة عاملة في الأنشطة الإستخراجية، على أنه أشار إلى أنه يتم عادة تحديد الإحتياطيات التجارية بعد انتهاء مرحلة الإنستكشاف والتقييم، وتوصل إلى أن هذا الإفصاح هو خارج النطاق المبين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

المراحل بعد الإنستكشاف والتقييم

إستنتاج ٥٦ بالنسبة للإحتياطيات التجارية توصل المجلس إلى أنه بالرغم من أن المعلومات الخاصة بالمراحل بعد الإنستكشاف والتقييم ستكون نافعة لمستخدمي البيانات المالية إلا أن هذا الإفصاح هو خارج نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

توقيت المشروع

٥٧ استنتاج ٥٧ توصل المجلس كذلك إلى أن الإفصاح عن عدد السنوات منذ بدء الاستكشاف والوقت المقدر الباقى إلى أن يتم اتخاذ قرار بشأن التطوير ينطبق فقط على أنشطة الاستكشاف الواسعة النطاق، ولئلا إلى أنه إذا كان المشروع كبيراً فإن الفترة ١٠٢ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١ تتطلب الإفصاح عنه، أي كمعلومات إضافية ضرورية لفهم البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٥٨ استنتاج ٥٨ اقترحت مسودة العرض ٦ أنه يجب أن يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية نافذ المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وقد قرر المجلس تغيير تاريخ النفاذ إلى ١ يناير ٢٠٠٦ لإتاحة مزيد من الوقت للمنشآت لإجراء الانتقال إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، كما قرر السماح للمنشأة التي ترغب أو التي يطلب منها تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ بشكل مبكر.

الانتقال

٥٩ استنتاج ٥٩ لم يقترح المجلس أي انتقال خاص في مسودة العرض ٦، وتبعاً لذلك تنطبق الفترات ١٤-٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ٨ على أية تغييرات في المحاسبة ضرورية نتيجة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

٦٠ استنتاج ٦٠ أبدى بعض المستجيبين الإهتمام بشأن تطبيق الاقتراحات على الفترات السابقة - خاصة تلك المتعلقة بالإنخفاض في القيمة وشمول بعض المصروفات في أصول الاستكشاف والتقييم أو استثنائها منها، وبشكل خاص طلب المستجيبون أنه إذا كان المجلس سيطلب إعادة البيان فإنه يجب عليه إعطاء إرشادات انتقالية بشأن كيفية تحديد العناصر المعترف بها سابقاً كأصول استكشاف وتقييم والتي هي حالياً خارج التعريف.

٦١ استنتاج ٦١ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم أن تحدد ما إذا كانت هناك أية حقائق وظروف تدل على انخفاض في القيمة في الفترات السابقة، وقد توصّل المجلس إلى أن التطبيق بأثر رجعي من غير المحتمل أن يشمل القدرة على فهم ما حدث لأن الحقائق والظروف المحددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هي بشكل عام مؤشرات موضوعية، وما إذا كانت موجودة في تاريخ معين هي مسألة حقيقة، على أن المجلس أشار إلى أنه قدّم بديلاً انتقالياً في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لتطبيق اختبار كفاية الالتزامات liability adequacy test على فترات المقارنة على أسس أنه غير عملي، وبشكل رئيسي لأن اختبار كفاية الالتزامات يشمل استخدام التقديرات الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية من عقود التأمين للمنشأة، ولا يتوقع المجلس أن يشمل الأسلوب للخلص بانخفاض القيمة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ التقديرات الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى إلى نفس المدى، على أن المجلس على علم بأن الأساليب المتنوعة لتقييم إمكانية الاسترجاع تضي أن التقديرات الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية والمتغيرات الأخرى من المحتمل أنها مستخدمة من قبل بعض المنشآت.

٦٢ استنتاج ٦٢ بناءً على ذلك، وبما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ توصّل المجلس إلى أنه إذا لم يكن من العملي تطبيق اختبار الانخفاض في القيمة على المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترات السنوية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٦٣ استنتاج ٦٣ كان بعض المستجيبين معنياً بأن المنشآت متعاني من صعوبة في جمع المعلومات اللازمة للأرقام المقارنة لعام ٢٠٠٤، وقرروا أنه يجب استثناء المنشآت من إعادة بيان الأرقام المقارنة عند الانتقال،

بناءً على أنه سيتم تقديم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية في وقت قريب من ١ يناير ٢٠٠٥، ومن الممكن أن يؤدي إلى تغييرات جوهرية.

٦٤ إستنتاج نظر المجلس في موضوع مماثل عندما قام بتطوير مسودة العرض ٧ التيفات المالية: الإفصاحات توصل فيها إلى أن المنشآت التي تطبق المتطلبات المقترحة في مسودة العرض ٧ فقط عندما تصبح إلزامية يجب أن يطلب منها تقديم إفصاحات مقارنة، لأن هذه المنشآت سيكون لديها الوقت الكافي لإعداد المعلومات.

٦٥ إستنتاج في مسودة العرض ٧ قرر المجلس اقتراح أن المنشأة التي (أ) تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة قبل ١ يناير ٢٠٠٦ و(ب) تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ذلك التاريخ يجب استثنائها من متطلب تقديم معلومات مقارنة في السنة الأولى من التطبيق، وقد قارن المجلس الإهتمامات التي أثارها المشاركون استجابة لمسودة العرض ٦ والمواضيع التي أخذها في الاعتبار في تطوير مسودة العرض ٧ وقرر أن استنتاجه في مسودة العرض ٧ كانت أيضاً مناسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض ٦

٦٦ إستنتاج فيما يلي ملخص للتغييرات الرئيسية من مسودة العرض ٦ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وقام المجلس بما يلي:

(أ) حذف المنع المحدد ضد إدخال تكاليف الإدارة والتكاليف الثابتة العامة الأخرى في القياس المبني لأصل الاستكشاف والتقييم (الفقرة ٢٨).

(ب) أدخل متطلباً للمنشأة لتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم إما كملموسة أو غير ملموسة حسب طبيعة الأصل الذي تم امتلاكه، وتطبيق هذا التصنيف بشكل ثابت (الفقرات ٣٢ - ٣٤).

(ج) عدل مبدأ انخفاض القيمة بحيث يتم الاعتراف بالإنخفاض بناءً على تقييم الحقائق والظروف، وقياسه وعرضه، والإفصاح عنه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مراعاة تعديل المستوى الذي يتم عنده تقييم الانخفاض (الفقرات ٣٦ - ٣٩).

(د) حذف مؤشرات الإنخفاض المقترحة في مسودة العرض ٦ واستبدالها بأمثلة على الحقائق والظروف التي توجي بحوث انخفاض في أصل الاستكشاف والتقييم (الفقرات ٣٦ - ٣٩).

(هـ) حذف وحدة توليد النقد الخاصة لأصول الاستكشاف والتقييم، وبدلاً من ذلك طلب أن تحدد المنشأة سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة أو وحدات توليد نقد لغرض اختبار انخفاض القيمة (الفقرات ٤٠ - ٤٧).

(و) عدل تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بحيث يصبح المعيار نافذ المفعول للقرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك (الفقرة ٥٨).

(ز) وفر بديلاً انتقالياً للإفصاح للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة وتتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية قبل ١ يناير ٢٠٠٦ (الفقرات ٥٩ - ٦٥).

الآراء المعارضة لمسودة العرض ٦

معارضة روبرت بي جارنيت وجيمس جيه ليسينرينج ووارن جيه ماكريجور وجون تي سميث

أراء ١٦ يعارض المسادة جارنيت وليسينرينج و ماكريجور و سميث موضوع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦.

أراء ٢٦ يعارض أعضاء المجلس الأربعة هؤلاء لأنهم لا يسمحون للمنشآت بديلاً للإستمرار في معاملاتها المحاسبية الحالية لأصول الإستكشاف والتقييم، وبشكل خاص يعتقدون أنه يجب أن يطلب من كل منشأة تطبيق الفقرتين ١١، ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطوير سياسة محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم، ويعتقد أعضاء المجلس هؤلاء أن المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨ ملائمة ومنطقية بشكل خاص عندما لا يوجد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مواصفات محددة كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم، وهذا صحيح بشكل خاص لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يسمح باستمرار أسس قياس متنوعة لهذه البنود، وبسبب عدم أخذ الإطار في الاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اعتراف غير مناسب بالأصول، وفي رأي أعضاء المجلس هؤلاء أنه إذا لم تستطع المنشأة تلبية هذه المتطلبات فإنه يجب أن لا يسمح لها أن نصف بياناتها المالية بأنها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أراء ٣٦ لا يتفق الميدان جارنيت و ماكريجور كذلك مع التعديلات على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لغرض تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لتحديد الإنخفاض الواردة في الفقرات ١٨-٢٢ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، ويعتقدان أنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بكاملها على أصول الإستكشاف والتقييم، ومن الممكن أن يؤدي عدم إجراء ذلك إلى استمرار ترحيل أصول الإستكشاف والتقييم عندما لا يعرف أن هذه الأصول قابلة للإستعادة، ومن الممكن أن يؤدي ذلك إلى استثناء المعلومات المناسبة من البيانات المالية بسبب عدم الاعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة في حينه وإخفاء معلومات غير موثوقة بسبب شمول الأصول التي لا تمثل بأمانة المعاملات والأحداث الأخرى التي تفيد بأنها تمثلها.

أراء ٤٦ زاد من قلق أعضاء المجلس الأربعة عدم وجود مشروع لمحاسبة إستكشاف وتقييم الموارد المعنية بشكل عام على جدول الأعمال الرئيسي للمجلس حتى الآن، وبالرغم من بدء مشروع بحث فإنه من غير المحتمل أن يستطيع المجلس تطوير معايير لإعداد التقارير المالية على المدى المتوسط، وتبعاً لذلك فإنه من غير المحتمل أن يبقى التصريح المشار إليه في الفقرة ٢٦ أراء وفي حالتي الميدان جارنيت و ماكريجور في الفقرة ٣٦ أراء في مكانه لبعض الوقت.

معيار المحاسبة الدولي ١ عرض البيانات المالية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن التغييرات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإصلاحات الصادرة في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١- مقدمة ١٩

	المقدمة
	معيار المحاسبة الدولي ١
	عرض البيانات المالية
١	الهدف
٦-٧	النطاق
٧	هدف البيانات المالية
١٠-٨	مكونات البيانات المالية
١٢-١١	تعريفات
١٣-١٤	الإعترافات العامة
١٣-٢٢	العرض للمعدل والإمتثال للمعيار الدولية لإعداد التقرير المالية
٢٤-٢٣	فرضية استمرارية المنشأة
٢٦-٢٥	أساس الإستحقاق المحاسبي
٢٨-٢٧	ثبت العرض
٣١-٢٩	المالية والتجميع
٣٥-٣٢	التخلص
٤١-٣٦	المعلومات المقارنة
٤٢-٤١	الهيكل والمحتوى
٤٣-٤٢	المقدمة
٤٨-٤٤	تحديد البيانات المالية
٥٠-٤٩	الفترة التي يغطيها التقرير
٥١-٥٦	الميزانية العمومية
٥٦-٥١	التمييز بين المتدولة / غير المتدولة
٥٩-٥٧	الأصول المتدولة
٦٧-٦٠	الإكترافات المتدولة
٧٣-٦٨	المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية
٧٧-٧٤	المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية
	أو في الإيضاحات
٩٥-٧٨	بيان الدخل
٨٠-٧٨	ربح أو خسارة الفترة
٨٥-٨١	المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل
٩٥-٨٦	المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب بيان الدخل
١٠١-٩٦	أو في الإيضاحات
١٠٢	بيان التغيرات في الحقوق
١٢٦-١٠٣	بيان التقلبات النقدية
١٠٧-١٠٣	الإيضاحات
١١٥-١٠٨	البيكل
١٢٤-١١٦	الإصاح عن السياسات المحاسبية
١٢٦-١٢٥	المصادر الرئيسية لدعم موثوقية التقديرات
١٢٧	إيضاحات الأخرى
١٢٨	تاريخ النفاذ
	سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ١٩٩٧)
	الملحق
	التعديلات على البيكلت الأخرى
	مصالحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

أساس الإستهتاج

إرشادات التنفيذ

جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١ "عرض البيانات المالية" مبين في الفقرة ١-١٢٨ والملحق . تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنائها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولية ٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وتقدم هذه لمبدأ الاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (المنقح عام ١٩٩٧)، ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك للتاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسللات والإنقذات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البديل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتجسيات أخرى.

مقدمة ٣ تمثلت أهداف المجلس الرئيسية بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ١ فيما يلي:

(أ) توفير إطار معين تقوم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث الأخرى بشكل عادل، وتقييم ما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع متطلب معين في معيار أو تفسير ما مضلة بحيث أنها لا تعطي عرضاً عادلاً؛

(ب) صياغة معايير تصنيف الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فقط على أساس الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) منع عرض بنود الدخل والمصروف على أنها "بنود غير عادية"؛

(د) تحديد الإصاحات حول الأحكام التي قمتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، بعيداً عن تلك الأحكام المرتبطة بالتقديرات، التي يكون لها التأثير الأهم على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية؛ و

(هـ) تحديد الإصاحات حول المصادر الأساسية للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب على مخاطرة كبيرة تتصل في إدخال تحويل مادي على المبالغ المسجلة من الأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية.

مقدمة ٤ لم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ فيما يلي لئناء وصف للتغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١:

العرض العادل والإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مقدمة ٦ يحتوي هذا المعيار على إرشادات حول معنى "العرض العادل" ويؤكد على أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يفترض أن يؤدي إلى إعداد بيانات مالية تحقق عرضاً عادلاً.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار من منشأة معينة، في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين قد يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، الإبتعاد عن تبني المتطلب ما لم يكن هذا الإبتعاد محظوراً من قبل إطار تنظيمي ذي صلة. وفي كلا الحالتين، يطلب من المنشأة تقديم إفساحات محددة.

تصنيف الأصول والإلتزامات

مقدمة ٨ يتطلب المعيار من المنشأة عرض الأصول والإلتزامات من أجل التصفية فقط في حال كان عرضها للتصفية يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة من عرضها على أنها متدولة أو غير متدولة.

مقدمة ٩ يتطلب المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام المحتفظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة على أنه متداول.

مقدمة ١٠ يقتضي المعيار بأن يتم تصنيف الإلتزام المالي، المستحق خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، أو التي يكون للمنشأة فيه حقاً مشروطاً بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه إلتزام متداول. ويطلب هذا التصنيف حتى إذا تم إتمام اتفاقية طويلة الأجل لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية. (تكون هذه الاتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية). إلا أن هذا المتطلب لا يؤثر على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما يكون للمنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قائم، حرية لاختيار إعادة تمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

مقدمة ١١ في بعض الحالات، يكون الإلتزام المالي طويل الأجل مستحق الدفع عند الطلب نظراً لإخلال المنشأة بشرط معين في اتفاقية القرض الخاصة بها في تاريخ أو قبل تاريخ الميزانية العمومية. ويقتضي المعيار أن يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى إذا لم يوافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، على المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. (تكون هذه الاتفاقية مؤهلة للإفصاح عنها كحدث لا يؤدي إلى تعديل حتى بعد تاريخ الميزانية العمومية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠). إلا أنه ينبغي تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وفق المقرض بطول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. وفي هذا السياق، تكون فترة المهلة هي فترة تستطيع فيها المنشأة توفيق الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطلب بالدفع المباشر.

العرض والإفصاح

مقدمة ١٢ يقتضي المعيار الإفصاحات التالية:

- (أ) الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر البند ب) لنداء، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (على سبيل المثال حكم الإدارة في تحديد ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستهلاك)؛ و

(ب) الافتراضات الأساسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في القول بتعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية التالية.

مقدمة ١٣ لقد تم حذف الإفصاحات التالية التي اقتضتها النسخة السابقة من المعيار:

- (أ) نتائج الأنشطة التشغيلية والبنود غير العادية، مثل بنود السطر في متن بيان الدخل. ويمنع المعيار المنفح الإفصاح عن "البنود غير العادية" في البيانات المالية.
- (ب) عدد موظفي المنشأة.

مقدمة ١٤ يتضمن المعيار كافة المتطلبات الواردة سابقاً في معايير أخرى لعرض بنود سطر معينة في متن الميزانية العمومية وبيان الدخل (ويجري التعديلات المترتبة للالتزام على تلك المعايير). بنود السطر هي:

- (أ) الأصول البيولوجية؛
- (ب) الأصول والالتزامات للضريبة الحالية، والالتزامات للضريبة المؤجلة، وأصول الضريبة المؤجلة؛ و
- (ج) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: ١. ربح أو خسارة العمليات المتوقعة ما بعد الضريبة ٢. الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو عند التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) للتصرف التي تشكل العملية المتوقعة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية إلى معيار المحاسبة الدولي ٨ المنفح "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

مقدمة ١٦ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة الفترة التي احتوى عليها سابقاً معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" إلى هذا المعيار.

مقدمة ١٧ تم إضافة تعريف لكلمة "مادي".

مقدمة ١٨ يقتضي المعيار الإفصاح، في متن بيان الدخل، عن ربح أو خسارة الفترة للمنشأة المحددة وتخصيص ذلك المبلغ بين "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حصص الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم". وقد تم إضافة مطلب مشابه إلى بيان التغيرات في حقوق الملكية. ولا ينبغي عرض المبالغ المخصصة كبنود دخل أو مصروف.

مقدمة ١٩ يقتضي المعيار أيضاً الإفصاح، في متن بيان التغيرات في حقوق الملكية، عن إجمالي الدخل والمصاريف للفترة (بما في ذلك المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية)، وإظهار المبالغ المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم وإلى حصص الأقلية بشكل منفصل.

معيار المحاسبة الدولي ١

عرض البيانات المالية

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو بيان الأسس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترة السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكليها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الاعتراف بالعمليات والقياس والإفصاح لمعاملات وأحداث محددة فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الأخرى.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في عرض جميع البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة والمعرضة وفقاً للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣ إن البيانات المالية ذات الغرض العام هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية ذات الغرض العام البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب، ولا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ "تقارير مالية المرحلية". إلا أن الفقرات ١٣-٤١ تنطبق على هذه البيانات المالية. وينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت ومواءمات تطليق أو لم تتطلب إعداد بيانات مالية موحدة أو بيانات مالية منفصلة، كما هو محدد في معيار المحاسبة المالية الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة".

٤ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة" المتطلبات الإضافية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة التي تتسجم مع متطلبات هذا المعيار.

٥ يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وقد تحتاج المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أو القطاع العام أو الحكومة التي تسعى إلى تطبيق هذا المعيار إلى تعديل الموصفات المستخدمة لبنود سطر معينة في البيانات المالية والبيانات المالية نفسها.

٦ وعلى نحو مماثل، فإن المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (على سبيل المثال، للصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تكون لهم رسالتها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال، المنشآت التعاونية) قد تحتاج إلى تعديل عرض حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات في البيانات المالية.

هدف البيانات المالية

٧ البيانات المالية هي عرض مالي منظم للمركز المالي للمشروع والعمليات التي يقوم بها، والهدف من البيانات ذات الأغراض العام عرض المعلومات حول المركز المالي للمشروع وأدائها وتكلفتها النقدية

صالحة لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تدبير الإدارة للموارد الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات عن المشروع حول:

- (أ) الأصول؛
- (ب) الإلتزامات؛
- (ج) الحقوق؛
- (د) الدخل والمصروفات بما في ذلك الأرباح والخسائر؛ و
- (هـ) التغيرات الأخرى في حقوق الملكية.
- (و) التكتفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في تتبنا التكتفقات النقدية المستقبلية للمشروع، وبشكل خاص توقيت وتوكيد توليد النقد ومعادلات النقد.

مكونات البيانات المالية

٨ تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية الأجزاء التالية:

- (أ) الميزانية العمومية؛
- (ب) بيان الدخل؛
- (ج) بيان يبين إما:

(١) جميع التغيرات في حقوق المساهمين؛ أو

(٢) التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناتجة من الصناعات مع ملاكين حقوق الملكية والتوزيعات على الملاكين؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) الملاحظات، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية.

٩ يشجع هذا المعيار المشاريع على أن تقوم الإدارة بتقديم مراجعة مالية خارج البيانات المالية تصف وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمشروع والمجاهيل الرئيسية التي يواجهها، ومن الممكن أن يحتوي هذا التقرير على مراجعة لما يلي:

(أ) العوامل والتأثيرات الرئيسية التي تحدد الأداء متضمنة التغيرات في البيئة التي يعمل فيها المشروع، وبإستجابة المشروع لهذه التغيرات وتأثيرها، وسياسة المشروع الخاصة بالإستثمار للمحافظة على مستوى الأداء وتعزيزه متضمنة سياسته الخاصة بتوزيع الأرباح؛

(ب) مصادر التمويل للمشروع وسياسة التمويل بواسطة القروض وسياسته الخاصة بإدارة المخاطرة؛ و

(ج) الموارد الخاصة بالمشروع التي لا تنعكس قيمتها في الميزانية العمومية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٠ تقدم العديد من المنشآت خارج البيانات المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، وعندما يعتبر الموظفون

أنهم مجموعة مستخدمين هامين، يشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد إنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.

تعريفات

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد:

غير قابل للتطبيق بعد تطبيق مطلب معين غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشمل ما يلي:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

ملاي يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة ملاي (هلاما) في حال كان ذلك يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد الملاية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقرر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد.

الملاحظات وهي تتضمن معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان النفقات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات شروحات وصفية أو تحليلاً للبنود الملصق عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك البيانات.

١٢ إن تقدير ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، ويكون بالتالي ملايا، يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين. وينص إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة ٢٥ على ما يلي: يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية وأن يكون لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات بجهد معقول. لذلك ينبغي أن يأخذ التقدير بحسن الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع من مستخدمين يملكون مثل هذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

الإعترافات العامة

العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٣ يقتضي عرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف المبنية في الإطار. ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا.

- ١٤ يجب على المنشأة التي تمثل بوائقيها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقوم ببيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الإمتثال في الملاحظات، ويجب عدم وصف البوائقي أنها تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم وكل تفسير ملائم للجنة التفسيرات الدائمة.
- ١٥ يتم في جميع الأحوال الفعلية تحقيق عرض عدل بالإمتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب الإفصاح للعدل :
- (أ) اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ينص معيار المحاسبة الدولي ٨ على سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين.
- (ب) تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛ و
- (ج) تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عيوب أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع.
- ١٦ لا يتم تصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواءاً بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.
- ١٧ في الحالات النادرة جداً عندما تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب في أحد المعايير أو التفسيرات سيكون مضللاً في فكر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البوائقي المالية الموضح في الإعرار، تبعد المنشأة عن تبني ذلك المتطلب بالطريقة المبينة في الفقرة ١٨ إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي، أو لا يحظر خلافاً لذلك، هذا الإبتعاد.
- ١٨ عندما يكون من الضروري على الشركة مخالفة متطلب المعيار أو التفسير بموجب الفقرة ١، فأنه يجب على المشروع الإفصاح:
- (أ) أن الإدارة توصلت إلى أن البوائقي المالية تعرض بشكل عدل المركز المالي للمشروع وأدائها المالي وتطبيقاتها النقدية؛
- (ب) إنها تمتثلت في كافة النواحي للمعايير والتفسيرات الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عدل؛
- (ج) عنوان المعيار أو التفسير الذي خرج عن المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها ذلك المعيار أو التفسير، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البوائقي المالية في الإعرار والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها؛ و
- (د) لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البينات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالاً للمتطلبات.

١٩ إذا ابتدئت المنشأة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة، وأثر ذلك الإبتعاد على المبلغ المحترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، فيجب أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرة ١٨ (ج) و (د).

٢٠ يتم تطبيق الفقرة ١٩ على سبيل المثال عندما يبتعد المنشأة في فترة سابقة عن تبني متطلب معين في معيار أو تفسير ما لقياس الأصول والالتزامات ويؤثر ذلك الإبتعاد على قياس التغييرات في الأصول والالتزامات المحترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

٢١ في أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللاً إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الإبتعاد عن تبني المتطلب، ينبغي على المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تخفيض الجوانب المضللة الملحوظة في الإمتثال عن طريق الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير المعني، وطبيعة المتطلب، والسبب الذي دفع بالإدارة إلى اعتبار الإمتثال لهذا المتطلب مضللاً جداً في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار؛ و

(ب) لكل فترة معروضة، التدابير التي اتخذتها على كل بند في البيانات المالية التي اعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض المعلن.

٢٢ لفرض الفقرات ١٧-٢١، يتعارض بند المعلومات مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يتوقع منه على نحو معقول تمثيلها ومن المحتمل بالتالي أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وفي تقييم ما إذا كان الإمتثال لمتطلب محدد في معيار أو تفسير ما يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار، تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:

(أ) سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة؛ و

(ب) كيفية اختلاف ظروف المنشأة عن ظروف غيرها من المنشآت التي تمثل للمتطلب. وإذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإنه يوجد افتراض قابل للدحض يفيد بأن إمتثال المنشأة مع المتطلب لا يكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار.

فرضية إستمرارية المنشأة

٢٣ عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لفترة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتجارة أو ليس لأمرها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكيد مالية تتعلق بأحداث أو

ظروف قد تلقى شكوكاً كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة فلهذا يجب الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فلهذا يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة معاً وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية وسبب عدم اعتبار المشروع مؤسسة مستمرة.

٢٤ عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقصورة على ذلك، وتعتمد درجة الاعتبار على الحقائق لكل حالة، فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فلهذا يمكن الإستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرنامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة.

أساس الإستحقاق المحاسبي

٢٥ يجب على المشروع إعداد بياناته المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي.

٢٦ عند استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الاعتراف بالبنود كأصول، إلتزامات، حقوق ملكية، دخل ومصاريف (عناصر القوائم المالية) عندما تلبي التعريفات ومعايير الاعتراف لتلك العناصر في الإطار.

ثبات العرض

٢٧ يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في الصلبيات المالية من فترة إلى الفترة التالية لها، إلا في الحالات التالية :

(أ) إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو بمراجعة عرض بياناتها المالية يظهر أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو الصلبيات، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر يكون أكثر ملاءمة بالنظر إلى معايير اختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ١٨؛ أو

(ب) إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تفسير للجنة التفسيرات الدائمة.

٢٨ إن حدوث عملية شراء أو تصرف هامة، أو مراجعة عرض البيانات المالية، قد توحي بالحاجة إلى عرض البيانات المالية بشكل مختلف، وتقوم المنشأة بتغيير طريقة عرضها للبيانات المالية فقط إذا كان العرض الذي تم تغييره يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة لمستخدمي البيانات المالية وإذا كان هناك احتمال باستمرار الهيكل المنقح بحيث لا يضيف بالتالي من قابلية المقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات على العرض، تعد المنشأة تصنيف المعلومات المقارنة الخاصة بها وفقاً للقرتين ٣٨ و ٣٩.

المادية والتجميع

٢٩ يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل منفصل.

٣٠ تتم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من السجلات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنوداً إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس مادياً على تفرد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس مادياً بشكل كافٍ ليمتازم عرضاً منفصلاً في صلب البيانات المالية قد يكون ورغم ذلك مادياً بشكل كافٍ مما يوجب عرضه منفصلاً في الإيضاحات.

٣١ لا تستلزم المادية ضرورة تلبية متطلبات الإفصاح المحددة بمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت المعلومات الناتجة عنها غير مادية.

التقاص

٣٢ يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات إلا إذا كانت التقاص مطلوب أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.

٣٣ من الضروري عندما تكون كل من الأصول والالتزامات وكذلك الدخل والمصروفات مادية أن يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل. إن التقاص إما في بيان الدخل أو في الميزانية العمومية، فيما عدا إذا كان التقاص تمكس جوهر العملية أو الحدث، نقل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم تقييم بها وعلى تقييم التكاليف النقدية المستقبلية للمشروع. إن تقديم التقارير حول الأصول مخصصاً منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

٣٤ يعرف معيار المحاسبة الدولية ١٨ "الإيراد" كلمة إيراد ويطلب أن يتم قياسها حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار مبلغ أية حسومات تجارية وتخفيضات على الكمية يسمح بها المشروع، ويقوم المشروع أثناء ممارسته لأنشطته العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيرادات ولكنها عرضية بالنسبة لأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، ويتم عرض نتائج هذه العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخضم أي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية، مثال ذلك :

(أ) يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر من بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية بخضم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع؛ و

(ب) إن التكاليف المتعلقة بمخصص معين يتم الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" ويتم تدعيمه بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان للمورد) يمكن أن يتم قبضها مقابل التسديد ذي العلاقة.

٣٥ إضافة إلى ذلك يتم تقديم التقارير حول الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة على أساس الصافي، مثال ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأنوثة المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، كتقديم التقارير حول هذه الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت طبيعتها تتطلب إفصاحاً منفصلاً لها.

المعلومات المقارنة

٣٦ ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي أو تفسير بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات قرصية في البيئات المالية، ويجب إدراج المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

٣٧ في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة/ الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عمومية ولا يزال يتوجب حله، ويستفيد مستخدموا البيانات المالية من المعلومات حول وجود أمر غير مؤكد لتاريخ آخر ميزانية عمومية والخطوات التي اتخذت خلال الفترة لحل هذا الأمر غير المؤكد.

٣٨ عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي. عند إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة إعادة تصنيف؛

(ب) مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه؛ و

(ج) سبب إعادة التصنيف.

٣٩ عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح:

(أ) سبب عدم إعادة التصنيف؛ و

(ب) وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

٤٠ إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية، لا سيما من خلال إتاحة تقييم الاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ. قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة، فعلى سبيل المثال قد لا تكون البيانات جمعت في الفترة/ الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عملياً إعادة استخراج المعلومات.

٤١ ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية تم تطبيقها بأثر رجعي.

الهيكل والمحتوى

المقدمة

٤٢ يتطلب هذا المعيار إيضاحات معينة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة بالتغيرات في حقوق الملكية ويتطلب الإصحاح عن بنود أخرى إما في صلب البيانات المالية أو في الإيضاحات، كما يعرض نماذج ينصح بها كملحق للمعيار يمكن للمشروع اتباعها حسب ما هو مناسب لظروفه، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ هيكلًا لعرض بيان التدفق النقدي.

٤٣ يستخدم هذا المعيار المصطلح "الإصحاح" في معنى واسع، شاملًا بنودًا عرضت في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي، كما هي في الإيضاحات وكذلك في إيضاحات البيانات المالية ويتم إجراء الإصحاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذه المعايير، وما لم يحدد هذا المعيار أو معيار آخر عكس ذلك تتم هذه الإصحاحات أما في صلب البيانات المالية ذات العلاقة أو في الإيضاحات.

تحديد البيانات المالية

٤٤ يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.

٤٥ تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط على البيانات المالية، وليس على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك فإن من المهم أن يكون المستخدمون قادرين على التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعًا للمتطلبات.

٤٦ يجب تحديد كل مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وتكرار إظهارها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح :

(أ) اسم المشروع الذي قدم التقرير أو وسائل أخرى للتحديد أو أي تغيرات في المعلومات التي تسبق تاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كتبت البيانات المالية تغطي المشروع منفردًا أو مجموعة من المشاريع؛

(ج) تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب للجزء الأساسي ذا العلاقة من البيانات المالية؛

(د) عرض عملة التقرير، كم تم تعريفها في المعيار ٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛ و

(هـ) مستوى العملة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

٤٧ يتم عادة تلبية المتطلبات في الفترة ٤٦ بتقديم عناوين الصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات المالية والاجتهاد المطلوب لتحديد أفضل وسيلة لتقديم هذه المعلومات، فطى

سبيل المثال عند عرض البيانات المالية إلكترونياً فقد لا تُستخدم صفحات منفصلة، ويكرر عرض البنود المذكورة أعلاه عندئذ بما يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة في البيانات المالية.

٤٨ يزداد تسهيل فهم البيانات المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات العملة في التقرير. ويعتبر هذا مقبولاً ما دام يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض ولم يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

الفترة التي تغطيها التقرير

٤٩ يجب تقديم البيانات المالية سنوياً على الأقل. وفي الحالات الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ الميزانية العمومية ويتم تقديم البيانات المالية السنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة يجب على المشروع أن يوضح عما يلي بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:

(أ) سبب استخدام فترة داء عن فترة السنة الواحدة المستخدمة؛ و

(ب) حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيان الدخل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة.

٥٠ يتم عادة إعداد البيانات المالية بشكل ثابت تغطي فترة سنة واحدة، على أن بعض المشاريع تفضل أن تقدم تقاريرها على سبيل المثال لفترة مقدارها ٥٢ أسبوعاً لأغراض عملية، وهذا المعيار لا يحول دون هذه الممارسة حيث أنه من غير المحتمل أن تكون البيانات المالية الناتجة مختلفة عن البيانات التي ستقدم لسنة واحدة.

الميزانية العمومية

التمييز بين المتداولة / غير المتداولة

٥١ يجب على كل مشروع أن يعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية بما ينطبق مع الفقرات ٥٧ إلى ٦٥ من هذا المعيار عندما يتم إجراء هذا التمييز، وعندما يختار المشروع عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول والالتزامات بشكل عام حسب سيولتها.

٥٢ مهما كُتبت طريقة العرض التي تم تطبيقها فإن على المشروع أن يوضح ولكل بند من بنود الأصول والالتزامات التي تشمل مبالغ يتوقع استهلاكها أو تصيدها قبل وبعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية عن المبلغ الذي يتوقع استهلاكه أو تصيده بعد أكثر من اثني عشر شهراً .

٥٣ عندما تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قبله للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة وذلك بتمييز صافي الأصول المتداولة التي هي باستمرار متداولة كإسما عمل عن الأصول المستخدمة في عمليات المشروع طويلة الأجل، كما أنها تسلط الضوء على الأصول التي يتوقع تسيلها نقداً ضمن الفترة لتشغيلية الحالية والالتزامات التي تستحق التسديد ضمن نفس الفترة.

٥٤ بالنسبة لبعض المنشآت، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والالتزامات بترتيب متزايد أو

متناقص من السيولة معلومات موثوقة وكثير ملائمة مما يقدمه العرض المتداول وغير المتداول وذلك لأن المنشأة لا تقوم بتزويد المضاعف أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

٥٥ ويسمح للمنشأة عند تطبيق الفقرة ٥١ عرض بعض الأصول والإلتزامات الخاصة بها باستخدام تصنيف متداول أو غير متداول وغيره من التصنيفات في ترتيب السيولة عندما تقدم معلومات موثوقة وكثير ملائمة. وقد تظهر الحاجة لأساس مختلف من العرض عندما تملك المنشأة عمليات متنوعة.

٥٦ إن المعلومات حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات مفيدة في تقييم سيولة المشروع وقدرته على الوفاء بالتزاماته المالية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض"، الإفصاح عن تواريخ الاستحقاق لكل من الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتشمل الأصول المالية النظم التجارية المدينة والنظم المدينة الأخرى، وتشمل الإلتزامات المالية النظم التجارية الدائنة والنظم الدائنة الأخرى، كما أن المعلومات الخاصة بالتاريخ المتوقع لاستعادة وتسديد الأصول والإلتزامات غير النقدية مثل المخزونات والمخصصات مفيدة كذلك سواء تم أو لم يتم تصنيف الأصول والإلتزامات ما بين المتداول أو غير المتداول فطى سبيل المثال يفصح المشروع عن مبلغ المخزونات التي يتوقع استعادتها بعد أكثر من سنة واحدة من تاريخ الميزانية العمومية.

الأصول المتداولة

٥٧ يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول عندما يعرض أي من المعايير التالية:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- يتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية؛ أو
- عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد (كما وضع في المعيار ٧ بين التكاليف النقدي إلا إذا كانت توجد قيود على استصله عند إعادة تسويته أو استخدم في تسديد الإلتزامات لإثني عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية .

يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

٥٨ يستخدم هذا المعيار المصطلح " غير المتداول " ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة ما دام المعنى واضحاً.

٥٩ الدورة التشغيلية للمشروع هي المدة ما بين امتلاك المواد الدخلة في عملية وتحقيقها نقداً، أو أداة يمكن تحويلها في الحال إلى نقد، عندما تكون الدورة لتشغيلية للمشروع معرفة بشكل غير واضح. الأصول المتداولة تشمل الأصول (مثل المخزونات والنظم التجارية المدينة) التي تباع وتستهلك وتتحقق كجزء من الدورة التشغيلية العادية حتى عندما لا يتوقع تحقيقها خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، كما تشمل أيضاً الأصول المتداولة المحتفظ بها أصلاً للأغراض التجارية (الأصول المتداولة ضمن هذه لفظة صنف للمتاجرة بما يتوافق مع المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، وخلاف ذلك تصنف على أنها أصول غير متداولة.

الالتزامات المتداولة

- ٦٠ يجب تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما يعوض أي من المعيير التالية:
- (أ) عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
 - (ب) عندما يكون محتفظ به للأغراض التجارية؛
 - (ج) عندما يستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية؛ أو
 - (د) ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل للتصوية للإلتزامات على الأقل اثنا عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية

يجب تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

- ٦١ بعض الإلتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدافئة ومستحقات الموظفين ونكاليات التشغيل الأخرى تشكل جزءاً من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمشروع، وتصنف البنود التشغيلية هذه على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تمويتها مستحقة بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون للدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها اثني عشر شهراً.

- ٦٢ لا يتم تسديد الإلتزامات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو أنه احتفظ بها لأغراض المتاجرة، والأمثلة على الإلتزامات المالية بما يتفق مع المعيار ٣٩، السحب البنكي المكشوف وذلك الجزء من الإلتزامات المالية المتداولة وأرباح الأسهم المستحقة الدفع، وضرائب الدخل، والذمم الدافئة الأخرى غير التجارية. أما الإلتزامات التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (ليست جزءاً من رأس المال العامل في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق للتسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية فهي الإلتزامات غير متداولة، موضوع الفقرات ٦٥ و ٦٦.

- ٦٣ يجب على المشروع أن يستمر في تصنيف أصوله طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية في الحالات التالية:
- (أ) إذا كان الأجل الأصلي هو لفترة تزيد عن اثني عشر شهراً؛ و
 - (ب) إذا كانت تلك النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل قبل إقرار إصدار البيانات المالية.

- ٦٤ إذا توقعت المنشأة، وكانت لها حرية الاختيار، بإعادة تمويل أو تأجيل إلتزام معين لفترة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية بموجب تمهيلات القروض القائمة، تقوم بتصنيف الإلتزام على أنه غير متداول، حتى لو استحق خلافاً لذلك خلال فترة قصير. لكن عندما يكون إعادة تمويل أو تأجيل الإلتزام ليس باختيار المنشأة (على سبيل المثال، عدم وجود اتفاقية لإعادة التمويل)، لا يؤخذ احتمال إعادة التمويل بعين الاعتبار ويتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول.

- ٦٥ عندما تخل المنشأة بتعهد معين بموجب اتفاقية قرض طويلة الأجل في أو قبل تاريخ الميزانية العمومية بحيث يصبح الإلتزام نتيجة لذلك مستحق الدفع عند الطلب، يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول، حتى

إذا وافق المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لهذا الإخلال. ويتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول لأن المنشأة تملك حقاً مشروطاً في تاريخ الميزانية العمومية بتأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ.

٦٦ إلا أنه يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة تنتهي بعد اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية، تستطيع المنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر.

٦٧ وفيما يتعلق بالفروض المصنفة كالتزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية":

- (أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛
- (ب) تقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل؛ و
- (ج) الحصول من المقرض على فترة مهلة لتقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية

٦٨ يجب أن تحتوي على الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض للمبالغ التالية:

- (أ) الممتلكات، المصنع والمعدات؛
- (ب) الاستثمار العقارية؛
- (ج) الأصول غير الملموسة؛
- (د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ المينة تحت البنود دوز)؛
- (هـ) الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- (و) الأصول البيولوجية؛
- (ز) المخزون؛
- (ح) الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- (ط) النقد والنقد المعال؛
- (ي) الذمم التجارية الدافئة والذمم الدافئة الأخرى؛
- (ك) المخصصات؛
- (ل) الإلتزامات المالية (متضمنة المبالغ تحت البنود (ي) و (ك))؛
- (م) الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛
- (ن) الإلتزامات والأصول الضريبية حسبما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛
- (س) الإلتزامات الضريبية المؤجلة، والأصول الضريبية المؤجلة، حسبما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"؛
- (ع) حقوق الأقلية التي تم عرضها من خلال حقوق المساهمين؛ و
- (ف) رأس المال المصدر والإحتياطيات الموزعة على حاملي حقوق الملكية من الشركاء.

٦٨ يتضمن متن الميزانية العمومية أيضا بنود المطر التي تمثل المبالغ التالية:

- (أ) إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"؛ و
- (ب) الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٦٩ يتم عرض بنود المطر الإضافية والعناوين الرئيسية والمجموع الفرعية في متن الميزانية العمومية عندما يكون هذا العرض ذو صلة بفهم المركز المالي للمنشأة.

٧٠ عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في متن الميزانية العمومية الخاصة بها، فيجب أن تقوم بتصنيف أصول (اللتزامات) الضريبة الموجبة على أنها أصول (اللتزامات) متداولة.

٧١ هذا المعيار لا يصف الترتيب أو الشكل الذي تقدم به البنود، وتقدم الفقرة ٦٦ قائمة مبسطة بالبنود التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب الميزانية العمومية، ويحتوي ملحق هذا المعيار على نماذج إيضاحية، وتشمل التعديلات على البنود أعلاه ما يلي :

(أ) تضاف البنود عندما يكون حجم أو طبيعة أو عمل بند في شكل يكون فيه العرض المنفصل مساعداً على إجراء عرض عادل للمركز المالي للمشروع؛ و

(ب) من الممكن تعديل الأوصاف المستخدمة للبنود وترتيبها حسب طبيعة المشروع وعملياته لتوفير المعلومات الضرورية لفهم الشامل للمركز المالي للمشروع ، فعلى سبيل المثال يقوم بنك بتعديل الأوصاف المبينة أعلاه من أجل تطبيق المتطلبات الأكثر تحديداً في الفقرات ١٨ إلى ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة".

٧٢ إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية لتعرض بشكل منفصل هو بناء على تقييم ما يلي:

- (أ) طبيعة وسبيلة الأصول؛
- (ب) وظائف البنود ضمن حقوق الملكية؛ و
- (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

٧٣ إن استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الأصول توحى أن طبيعتها أو وظيفتها مختلف وإنه لذلك يجب عرضها كبنود منفصلة. فعلى سبيل المثال يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ معاد تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم "الممتلكات، المصانع والمعدات" ١٦،

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات

٧٤ يجب على المشروع أن يوضح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لصيغ المشروع.

٧٥ يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة ، كما أن العوامل المبينة في الفقرة (٧٠) تستخدم أيضاً لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند، مثال ذلك:

(أ) تصنف الأصول الملموسة حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦، الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(ب) تحلل النعم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة ونعم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفوعات مقدمة ومبالغ أخرى؛

(ج) تصنف المخزونات فرعياً حسب معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، إلى أصناف مثل البضاعة وإمدادات الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز واليضائع الجاهزة؛

(د) المخصصات مبينة بشكل منفصل مخصصات لتكاليف منافع الموظفين ودية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لصيغ المشروع؛ و

(هـ) يتم تحليل حق رأس المال والإحتياطيات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المنفوع وعلاوة الإصدار والإحتياطيات.

٧٦ يجب على المشروع أن يوضح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات :

(أ) بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم :

(١) عدد الأسهم المصرح بها؛

(٢) عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

(٣) القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛

(٤) مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة؛

(٥) الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛

(٦) أسهم المشروع التي يملكها المشروع نفسه أو شركته الفرعية أو شركته الزميلة؛ و

(٧) الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمناً الشروط والمبالغ؛ و

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

٧٧ يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبنية الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والاضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

بيان الدخل

ربح أو خسارة الفترة

٧٨ يتم تضمين جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة في حساب الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار أو تفسير ما خلاف ذلك.

٧٩ يتم عادة تضمين جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة في حسابات الربح أو الخسارة. ويتضمن هذا آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية. إلا أنه قد توجد ظروف عندما يتم استثناء بنود محددة من الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ حالتين من هذه الظروف: تصويب الأخطاء وأثر التغييرات في السياسات المحاسبية.

٨٠ وتتناول معايير أخرى البنود التي يمكن أن تلبي تعريفات الإطار الخاصة بالدخل أو المصروف لكن يتم عادة استثنائها من الربح أو الخسارة. وتتضمن الأمثلة فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) والأرباح والخسائر المعينة التي تنتج عن تحويل البيانات المالية لعمالية أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل

٨١ كحد أدنى يجب أن يشمل صلب بيان الدخل البنود التي تعرض المبالغ التالية :

- (أ) الإيرد؛
- (ب) تكاليف التمويل؛
- (ج) نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- (د) المصروف الضريبي؛
- (هـ) مبلغ واحد يشمل إجمالي ما يلي: (١) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من الصليات المتوقعة (٢) الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة (مجموعات) للتصرف التي تشكل الصلية المتوقعة؛ و
- (و) الربح أو الخسارة للفترة.

٨٢ يتم الإفصاح عن البنود التالية في متن بيان الدخل كمخصصات ربح أو خسارة للفترة:

- (أ) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية؛ و
- (ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم.

٨٣ يجب عرض البنود الإضافية والناوون والمجاميع الجزئية في صلب بيان الدخل حينما يتطلب ذلك معيار محاسبة دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً من أجل العرض العادل للأداء المالي للمشروع.

٨٤ تختلف آثار مختلف أنشطة وعمليات وأحداث المشروع في ثباتها ومخاطرتها وإمكانية التنبؤ بها، ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي تقييم النتائج المستقبلية، ويتم إدخال بنود إضافية في صلب بيان الدخل والمصروفات المستخدمة، كما يتم تعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لشرح عناصر الأداء. إن العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار تتضمن المادية وطبيعة وعمل مختلف مكونات الدخل والمصروفات، فكل سبيل المثال يقوم بنك بتعديل المصروفات من أجل تطبيق المتطلبات الأكثر تحديداً في الفقرات ٩ إلى ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٠، ويتم إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات فقط عندما تتم تلبية المقياس في الفقرة ٣٤ .

٨٥ يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية، إلا في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات

٨٦ عندما تكون بنود الدخل والمصروف مادية، يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

٨٧ تشمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

- (أ) انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد، والقيود العاكسة لهذه التخفيضات؛
- (ب) إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛
- (ج) عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- (د) عمليات التصرف بالإستثمارات؛
- (هـ) العمليات المتوقعة؛
- (و) نموية للقضايا؛ و
- (ز) القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

٨٨ يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب بيان الدخل أو في إيضاحات بيان الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المشروع.

٨٩ تشجع المشاريع على عرض التحليل الولد في الفقرة ٨٨ في صلب بيان الدخل .

٩٠ يتم إجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات من أجل تسليط الضوء على مجال من مكونات الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها، ويتم تقديم هذه المعلومات بطريقة واحدة أو بطريقتين.

٩١ يشار إلى التحليل الأول أنه طريقة طبيعة المصروف، ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثل ذلك الاستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا يتم إعادة توزيعها بين مختلف المهام ضمن المشروع، وهذه الطريقة سهلة للتطبيق في العديد من

المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات للمصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة، وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقته طبيعة المصروف:

الإيراد	x
الدخل الآخر	x
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة	
والعمل قيد الإنجاز	x
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	x
تكاليف منافع الموظفين	x
تكلفة الإستهلاك والإطفاء	x
المصروفات الأخرى	x
	<hr/>
إجمالي المصروفات	(x)
	<hr/>
الربح	x
	<hr/>

٩٢ يشار إلى التحليل الثاني على أنه طريقة وظيفة المصروف أو "تكلفة المبيعات"، وتصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية، وهذا العرض كثيرا ما يقدم معلومات للمستخدمين ملائمة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع المصروفات على الوظائف يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي ويشمل اجتهدا كبيرا، وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام أسلوب وظيفة المصروف:

الإيراد	x
تكلفة المبيعات	(x)
إجمالي الربح	<hr/>
الدخل الآخر	x
تكاليف التوزيع	(x)
المصروفات الإدارية	(x)
المصروفات الأخرى	(x)
	<hr/>
الربح	x
	<hr/>

٩٣ يجب على المشاريع التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.

٩٤ يعتمد اختيار التحليل بين طريقة تكلفة المبيعات أو طريقة طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المؤسسة. وكلا الطريقتان توفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة. ونظرا لأن لكل طريقة عرض مزايا للأنواع المختلفة من المشاريع فإن هذا المعيار يتطلب إجراء اختيار بين التصنيفات بناءً على تلك التي تعرض بشكل كبير عدالة عناصر أداء المشروع، على أنه نظرا لأن المعلومات حول طبيعة المصروفات

مفيدة في التنبؤ بالتكلفت المستقبلية فإنه يطلب إصاح إضافي عندما يستخدم تصنيّف تكلفة المبيعات. في الفقرة ٣٩، "منافع الموظفين" تمتلك نفس المعنى الوارد في المعيار ١٩ "منافع الموظفين".

٩٥ يجب على المشروع أن يوضح إما في صلب بيان الدخل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم الممنوع لحقوق المالكين للفترة، والعقد على كل سهم.

بيان التغيرات في الحقوق

٩٦ يجب على المشروع أن يعرض التغير في حقوق الملكية في صلب القائمة:

(أ) صافي الربح أو الخسارة للفترة؛

(ب) كل بند من بنود الدخل أو المصروف كما هو مطلوب من المعايير الأخرى أو التفسيرات التي يتم الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛

(ج) إجمالي الدخل والمصروف للفترة، (يصب على أسس مجموعها)، ويظهر بشكل منفصل إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء حقوق الأقلية؛ و

(د) الأثر التراكمي للتغيرات في السلسلة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب معالجات عاكسة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ٨.

بيان بالتغيرات في حقوق الملكية يشمل فقط هذه البنود ويضمن بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٧ يجب على المشروع أن يعرض أيضاً في صلب هذا البيان أو في الإيضاحات ما يلي:

(أ) مبالغ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم كذلك، التي تظهر بشكل منفصل للتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛

(ب) رصيد العقد من الربح (رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة) في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية، والحركات خلال الفترة؛ و

(ج) مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبيّنة كل حركة بشكل منفصل .

٩٨ تعكس التغيرات في حقوق مساهمي مشروع بين تاريخين للميزانية العمومية الزيادة أو الإنخفاض في صافي أصولها أو ثروتها خلال الفترة. وفيما عدا التغيرات الناجمة عن عمليات مع المساهمين التي تبين قدرتهم كمالكين للأسهم مثل (العقد على الحقوق، العقد المكتسب المنشأة من أوقاتها المالية أو المشتقات المالية). وتكاليف المعاملات التي تتعلق بشكل مباشر بهذه المعاملات، والتغيير الكلي في حقوق الملكية خلال فترة تمثل إجمالي مبلغ الدخل والمصاريف، بما في ذلك الأرباح والخسائر، التي تنتج عن أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة (سواء يتم الاعتراف ببند الدخل والمصاريف تلك في حساب الربح أو الخسارة أو بشكل مباشر كتغييرات في حقوق الملكية).

٩٩ يتطلب هذا المعيار كافة بنود الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي أو تفسير بخلاف ذلك. وهناك معايير أخرى تتطلب

الإعتراف بشكل مباشر بالأرباح والخسائر (مثل فوائد إعادة التقييم والعجز وفروقات معينة في الصرف الأجنبي، الأرباح أو الخسائر من إعادة قياس الأصول المتلحة للبيع، والمبالغ المعادة على الضريبة الحالية والضريبة الأجلة) التي يجب الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، حيث أنه من المهم أن يؤخذ في الاعتبار كافة الأرباح والخسائر عند تقييم التغيرات في المركز المالي للمشروع بين تاريخين لميزانية عمومية فإن هذا المعيار يتطلب جزئيه منفصلة من البيانات المالية لتسلط الضوء على إجمالي أرباح وخسائر المشروع بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في الحقوق.

١٠٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء تعديلات بأثر رجعي لتنفيذ التغيرات في الميولات المحاسبية، إلى الحد الممكن، إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير آخر تقتضي خلاف ذلك. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ٨ أيضاً أن تتم عمليات إعادة العرض لتصويب الأخطاء بأثر رجعي، إلى الحد الممكن. ويتم إجراء التعديلات بأثر رجعي وعمليات إعادة العرض بأثر رجعي فيما يتعلق برصيد الأرباح المحتجزة، إلا إذا تطلب معيار أو تفسير معين تعديلاً بأثر رجعي على عنصر آخر في حقوق الملكية. وتتضمن الفقرة ٩٦ (د) الإفصاح في بيان التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل عنصر في حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغيرات في الميولات المحاسبية ومن تصويب الأخطاء. ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبدلية الفترة.

١٠١ يمكن تلبية متطلبات الفقرتين ٩٦ و ٩٧ بطرق مختلفة. وأحد الأمثلة على ذلك هو تنسيق من الأعمدة يطابق بين الأرصدة الإقتتاحية والختامية لكل عنصر في حقوق الملكية. وبكبدل آخر يمكن الإكتفاء بعرض البنود المحددة في الفقرة ٩٦ في بيان التغيرات في حقوق الملكية. وبموجب هذا المنهج، يتم عرض البنود الموصوفة في الفقرة ٩٧ في الملاحظات.

بيان التدفق النقدي

١٠٢ وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد ومعادلات النقد واحتياجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ المتطلبات اللازمة لعرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة به.

الإيضاحات

الهيكل

١٠٣ يجب أن تكون الإيضاحات:

- تقدم معلومات حول أسس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها وفقاً للفقرة ١٠٨-١١٥؛
- تفصح المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي؛ و
- توفر معلومات إضافية التي هي غير مقدمة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

١٠٤ يجب تقديم الإفصاحات، حتى يمكن عرضه بأسلوب منتظم. كل بند في صلب الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي مع لية مطومات ذات صلة بها في الإفصاحات.

١٠٥ يتم عادة عرض الإفصاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم البيانات المالية ومقارنتها مع بيانات المشاريع الأخرى :

- (أ) نص بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ١٤)؛
- (ب) ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة (انظر الفقرة ١٠٨)؛
- (ج) مطومات معززة للبيود المعروضة في صلب الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفق النقدي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان مالي؛ و
- (د) إفصاحات أخرى تشمل:

- (١) الالتزامات الطارئة (انظر معيار ٣٧) و الإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛ و
- (٢) إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمنشأة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢).

١٠٦ في بعض الحالات قد يكون من الضروري أو المرغوب فيه تغيير ترتيب بنود معينة ضمن الإفصاحات، فعلى سبيل المثال يمكن دمج المطومات الخاصة بأسعار الفائدة وتعديلات القيمة العادلة مع المطومات الخاصة باستحقاقات الأنوات المالية بالرغم من أن الأولى هي إفصاحات لبيان الدخل والأخيرة تتعلق بالميزانية العمومية، ويرغم ذلك يتم الاحتفاظ بهيكل منتظم للإفصاحات إلى الحد الممكن عملياً.

١٠٧ الإفصاحات تزود مطومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة كجزئية منفصلة للبيانات المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١٠٨ يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية من إفصاحات البيانات المالية ما يلي :

- (أ) أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ و
- (ب) كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

١٠٩ بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في البيانات المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على إطلاع بأسس (أسس) القياس المستخدمة (لتكلفة التاريخية، لتكلفة الحالية، القيم القابلة للتحقق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية بأكملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس ولحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم أصول غير متداولة معينة فإنه يكفي تقديم إشارة لفئات الأصول والإلتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس.

١١٠ عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة تتركس الإدارة فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي عكست بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي

المقدم عنهما التقرير، إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد بشكل خاص للمستخدمين عندما يتم اختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير والتفسيرات. ومن الأمثلة على هذه السياسات الإفصاح عما إذا كان المشارك في مشروع مشترك يعترف بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام التوحيد التكاملي أو أسلوب حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "المخصص في المشاريع المشتركة"). وتتضمن بعض المعايير محدّد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقتراض" الإفصاح عما إذا كان يتم الاعتراف بتكاليف الإقتراض مباشرة كمصروف أو تتم رسمتها كجزء من تكلفة الأصول المؤهلة.

١١١ يجب على كل مشروع النظر في طبيعة عملياته والسياسات التي يتوقع للمستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع، فعلى سبيل المثال يتوقع من جميع منشآت القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب المؤجلة والأصول الضريبية، وعندما يكون للمشروع عمليات أو معاملات أجنبية هامة أو عمليات بالعملة الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح وخسائر الصرف الأجنبي ولأن التحوط لهذه الأرباح والخسائر يكون متوقفاً، وفي البيانات المالية الموحدة يتم الإفصاح عن السياسة المستخدمة لتحديد الشهرة وحصة الأقلية.

١١٢ قد تكون السياسة المحاسبية مهمة وذلك بسبب طبيعة عمليات المنشأة حتى ولو لم تكن المبالغ المعنية للفترة الحالية والسابقة ملاية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تطبقها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية إلا أنها مختارة ومطبقة حسب المعيار ٨.

١١٣ تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (انظر الفقرة ١١٦)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

١١٤ في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، تطلق الإدارة أحكاماً متنوعة، بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. على سبيل المثال، تطلق الإدارة الأحكام في تحديد ما يلي:

- (أ) ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محظوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛
- (ب) متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافآت الهامة لملكية الأصول المالية وأصول الإيجار إلى منشآت أخرى؛
- (ج) ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي، في جوهرها، ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات؛ و
- (د) ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خلسة إلى أن المنشأة ذات الأغراض الخلسة مسيطر عليها من قبل المنشأة.

١١٥ تقتضي معايير أخرى بعض الإفصاحات التي يتم تقديمها وفقاً للفقرة ١١٣. على سبيل المثال، يقتضي المعيار ٢٧ من المنشأة الإفصاح عن الأسباب التي من أجلها لا تشكل حصة ملكية المنشأة سيطرة، فيما يتعلق بجهة مستثمر بها ليست عبارة عن شركة تابعة على الرغم من أن أكثر من نصف حقوق

التصويت أو حقوق التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة. ويتضمن المعيار ٤٠ الإفصاح عن المعيير التي تضعها المنشأة لتمييز الإستثمارات العقارية عن الممتلكات التي يشغلها المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمرا صعبا.

المصادر الرئيسية لدعم موثوقية التقديرات

١١٦ تقصص المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية في الملاحظات عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية للقائمة. وفيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، تتضمن الملاحظات تفصيل عما يلي:

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) مبالغها المسجلة كما في تاريخ الميزانية العمومية.

١١٧ يتطلب تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والالتزامات تقديرا لأثار الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا والتي تستخدم لقياس الأصول والالتزامات التالية، تعد التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبالغ القابل للإسترداد لأصناف الممتلكات والمصانع والمعدات، وائر التقادم التقني على المخزون، والمخصصات الخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية الجارية، والالتزامات منافع الموظفين طويلة الأجل مثل التزامات التقاعد.

١١٨ ترتبط الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير المفصّل عنها وفقا للفترة ١١٦ بالتقديرات التي تقتضي أكثر لحكام الإدارة صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. وفي حين يرتفع عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي الممكن للشكوك، تصبح تلك الأحكام أكثر ذاتية وتعقيدا، وتزداد عادة وفقا لذلك احتمالية التعديل المادي المترتب على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات.

١١٩ لا تُطلب الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ للأصول والالتزامات المصحوبة بمخاطرة كبيرة تتمثل في إمكانية تغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية، إذا كان يتم قياسها، في تاريخ الميزانية العمومية، بقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرا (يمكن أن تتغير قيمها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لا تنتج من الافتراضات أو المصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية).

١٢٠ يتم عرض الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦ بطريقة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم الأحكام التي تصدرها الإدارة حول المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير. وتختلف طبيعة وحجم المعلومات المقدمة وفقا لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات التي يتم التقييم بها:

(أ) طبيعة الافتراض أو الشكوك الأخرى في التقدير؛

- (ب) حسابية المبالغ المسجلة تجاه الأساليب والإفترضات والتقديرات التي تشكل أساس حسابها، بما في ذلك أسباب الحسابية؛
- (ج) الحل المتوقع للشكوك ونطاق المخرجات الممكنة بشكل معقول خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المتأثرة؛ و
- (د) نصير التقديرات التي يتم إدخالها على الإفترضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والإلتزامات، إذا بقيت مسألة الشكوك قائمة دون حل.

١٢١ من الضروري الإفصاح عن المعلومات أو التقديرات المتعلقة بالميزانية عند تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٢ عندما لا يكون من الممكن الإفصاح عن نطاق الآثار الممكنة لافتراض رئيسي ما أو مصدر رئيسي آخر للشكوك في التقدير في تزيخ الميزانية العمومية، تصح المنشأة أنه من الممكن بشكل معقول، على أساس المعرفة القائمة، أنه قد تتطلب المخرجات ضمن السنة المالية التالية التي تختلف عن الإفترضات إجراء تعديل مادي على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تصح المنشأة عن طبيعة والمبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المحدد (أو صنف من الأصول والإلتزامات) المتأثر بالإفترض.

١٢٣ إن الإفصاحات الواردة في الفقرة ١١٣ حول أحكام الإدارة التي تصدرها في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة لا تتعلق بالإفصاحات عن المصادر الرئيسية للشكوك في التقدير الواردة في الفقرة ١١٦.

١٢٤ وتتطلب معايير أخرى الإفصاح عن بعض الإفترضات الرئيسية التي تقتضيها خلافاً لذلك الفقرة ١١٦. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح، في ظروف محددة، عن الإفترضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أصناف المخصصات. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإفصاح عن الإفترضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية التي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن الإفترضات الهامة المطبقة في تقدير القيم العادلة للبند المعاد تقييمها من الممتلكات والمصانع والمعدات.

إفصاحات أخرى

١٢٥ تلصق المنشأة عما يلي في الملاحظات:

(أ) مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيقات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم.

(ب) مبلغ أرباح أسهم منتزة تركمية غير معترف بها.

١٢٦ تلصق المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيقات المالية:

(أ) مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية؛ و

(ج) اسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة.

تاريخ النفاذ

١٢٧ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فبها ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٢٧ أ على المنشأة تطبيق التعديل في الفقرة ٩٦ للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإصاحات لفترة لفرق فبقه يجب تطبيق ذلك التعديل لتلك الفترة الأخر.

سحب معيار المحاسبة الدولي ١ (المعدل في ١٩٩٧)

١٢٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" المنقح عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هافز - جورج برونز
	أفتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليمسرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل لومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري ولتينغتون
	تاكسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" في العام ٢٠٠٣. وقد لولي مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والإقتادات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة ولتقلضت الولادة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصميمات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان "التحسينات على معايير المحاسبة الدولية"، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس لكثير من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لعرض البيانات المالية الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١، لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١ التي لم يعد المجلس للنظر فيها. ولم يتم التطرق لقضايا متنوعة تتعلق بعرض بيان الدخل في المعيار وإرشادات التنفيذ بسبب مشروع المجلس الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

الابتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير والتفسيرات

إستنتاج ٤ أتاححت الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ المنشأة الإبتعاد عن تبني متطلبات معين في تفسير ما "في أكثر الظروف ندرة عندما تتوصل الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار ما قد يكون مضللاً، وعليه يكون ذلك الإبتعاد عن تبني المتطلب ضروريا لتحقيق عرض عادل". وعندما يحدث مثل هذا الإبتعاد، تقتضي الفقرة ١٣ إصفاها شاملا عن الحقائق والظروف المحيطة به والمعاملة التي يتم تبنيها.

إستنتاج ٥ قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٣ من هذا المعيار أنه حتى تعرض البيانات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتغيرات النقدية لمنشأة ما، فبها يجب أن تمثل بصدق آثار المعاملات والأحداث الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بالأسول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

إستنتاج ٦ قرر المجلس أن يحصر الحالات التي يُتخذ فيها المنشأة عن تبني متطلبات معين في معيار لو تضيير ما بالظروف الأكثر ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال للمتطلب في معيار ما يكون مضللاً جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الوارد في الإطار. وتنص الإرشادات

حول هذا المعيار أن بند المعلومات يتعارض مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصديق المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى التي يقصد عرضها أو يتوقع منه بشكل معقول عرضها، وبالتالي من المحتمل أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية.

إستنتاج ٧ تقدم هذه التعديلات إطارا تقوم من خلاله المنشأة بتقييم كيفية عرض آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بشكل عادل، وما إذا كانت نتيجة الإمتثال مع مطلب معين في معيار أو تفسير ما تكون مضللة جدا بحيث لا يتحقق عرضا عادلا.

إستنتاج ٨ درس المجلس ما إذا كان ينبغي أن يخلو المعيار من أي نص يتعلق بالإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعارض المجلس ذلك للتغيير، مشيرا إلى أن مثل هذا التغيير يجرده من قدرته على تحديد المعايير التي ينبغي بموجبها أن تحدث حالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إستنتاج ٩ إن الإبتعاد عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما عندما يعتبر ضروريا لتحقيق عرض عادل يتعارض مع الإطار التنظيمي في بعض الإختصاصات. ويأخذ المعيار المنع بين الإعتبار الأطر التنظيمية المختلفة التي تتعلق بحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة في الإختصاصات المختلفة التي تقوم فيها المنشآت بإعداد البيانات المالية. ويتضمن هذا المعيار من المنشأة، عندما تلبي ظروفها المعايير المحددة في الفقرة "إستنتاج ٦" فيما يخص الإبتعاد عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما، أن تقوم بما يلي:

(أ) عندما يقتضي الإطار التنظيمي ذو الصلة، أو لا يحظر خلافا لذلك، الإبتعاد عن تبني مطلب معين، يطلب من المنشأة أن تقوم بذلك الإبتعاد وتقدم الإصاحات الواردة في الفقرة ١٨ من المعيار؛ و

(ب) عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني مطلب معين، يُطلب من المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، تقليل الجوانب المضللة الواضحة للإمتثال من خلال تقديم الإصاحات الواردة في الفقرة ٢١ من المعيار.

يمكن هذا التعديل المنشآت من الإمتثال لمتطلبات المعيار عندما يحظر الإطار التنظيمي ذو الصلة الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في معايير المحاسبة، في حين يحافظ على المبدأ الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشآت إلى أقصى حد ممكن ضمان أن تقدم للبيانات المالية عرضا عادلا.

إستنتاج ١٠ بعد دراسة الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، أضاف المجلس مطلبا إلى المعيار في الفقرة ١٩ يقتضي الإصاح عن أثر الإبتعاد عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة على البيانات المالية للفترة الحالية. وبدون هذا الإصاح، قد لا يدرك مستخدمو البيانات المالية الخاصة بالمنشأة الآثار المستمرة لحالات الإبتعاد عن تبني متطلبات معينة في فترة سابقة.

إستنتاج ١١ فيما يتعلق بالمعايير الصارمة الخاصة بالإبتعاد عن تبني مطلب معين في معيار أو تفسير ما، يتضمن المعيار افتراضا قويا للحض يقتضي بأنه إذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المطلب، فإن امتثال المنشأة مع المطلب لن يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية للورد في الإطار.

نتائج الأنشطة التشغيلية

إستنتاج ١٢ يحذف المعيار المطلوب الواردة في النسخة السابقة الذي يقضي بالإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية كبنود سطر في متن بيان الدخل. لا يتم تحديد "الأنشطة التشغيلية" في المعيار، وقرر المجلس أن لا يقتضي الإفصاح عن بند غير محدد.

إستنتاج ١٣ يدرك المجلس أن المنشأة قد تختار الإفصاح عن نتائج الأنشطة التشغيلية، أو بند سطر مشابه، على الرغم من أن هذا المصطلح غير محدد. وفي مثل هذه الحالات، يشير المجلس إلى أنه ينبغي على المنشأة ضمان أن يمثل المبلغ المفصح عنه الأنشطة التي تعتبر عادة "تشغيلية". ومن وجهة نظر المجلس، يعتبر استثناء البنود ذات الطبيعة التشغيلية من نتائج الأنشطة التشغيلية، حتى لو كان ذلك في شكل ممارسة صناعية، أمراً مضللاً ويضعف من فائدة مقارنة البيانات المالية. على سبيل المثال، يكون من غير المناسب أن يتم استثناء البنود التي ترتبط بشكل واضح بالعمليات (مثل تخفيض قيمة المخزون ومصاريف إعادة الهيكلة وتغيير المواقع) لأنها تحدث بشكل غير منتظم أو غير متكرر أو لأنها غير عالية من حيث المبلغ. وبشكل مماثل، لا يكون من الملائم استثناء البنود على أساس أنها لا ترتبط بتدفقات نقدية، مثل مصاريف الإستهلاك والإطفاء.

البنود غير الاعتيادية

إستنتاج ١٤ اقترض معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء أن يتم الإفصاح عن البنود غير الاعتيادية في متن بيان الدخل بشكل منفصل عن الربح والخسارة من الأنشطة العادية (الفقرة ١٠). وتورد الفقرة ٦ من ذلك المعيار تعريف "البنود غير الاعتيادية" على أنها: "الدخل أو المصاريف التي تنشأ من الأحداث أو المعاملات التي تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة والتي لا يتوقع بالتالي أن تحدث بشكل متكرر أو منتظم".

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء مفهوم البنود غير الاعتيادية من معيار المحاسبة الدولي ٨ ومنع عرض بنود الدخل والمصروف كبنود غير اعتيادية في بيان الدخل والملاحظات. لذلك، ووفقاً للمعيار المنقح، لا يتم عرض أية بنود للدخل والمصروف على أنها ناتجة من خارج الأنشطة العادية للمنشأة.

إستنتاج ١٦ ناقش البعض في رددهم على مسودة العرض أنه ينبغي عرض البنود غير الاعتيادية في عنصر منفصل من بيان الدخل لأنها تختلف بشكل واضح عن جميع بنود الدخل والمصروف الأخرى، ولأن هذا العرض يبرز لاستخدامي البيانات المالية بنود الدخل والمصروف التي ينبغي أن تلقى الاهتمام الأقل عند التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

إستنتاج ١٧ قرر المجلس أن البنود التي يتم التعامل معها على أنها غير اعتيادية تنتج عن مخاطر العمل العادية التي تواجهها المنشأة ولا تضمن العرض في عنصر منفصل من بيان الدخل. وينبغي أن تحدد طبيعة أو وظيفة المعاملة أو غيرها من الأحداث، فضلاً عن تكرارها، عرضها في بيان الدخل. إن البنود المصنفة حالياً على أنها غير اعتيادية هي فقط مجموعة فرعية من بنود الدخل والمصروف التي يمكن أن تضمن الإفصاح لمساعدة المستخدمين في التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة.

يستنتاج ١٨ يؤدي إلغاء فئة البنود غير الاعتيادية إلى إلغاء الحاجة إلى الفصل الاعتيادي بين آثار الأحداث الخارجية ذات العلاقة - التي يتكرر بعضها وبعضها الآخر لا يتكرر - على ربح أو خسارة منشأة ما لفترة زمنية معينة. على سبيل المثال، كان من الممكن أن تكون التخصيصات الاعتيادية ضرورية لتقدير الأثر المالي لزلزال ما على ربح أو خسارة المنشأة إذا حدث خلال تدهور دوري رئيسي في النشاط الاقتصادي. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب الفقرة ٨٦ من المعيار الإصحاح عن طبيعة ومبلغ البنود المادية للدخل والمصروف.

حقوق الأقلية

يستنتاج ١٩ يقتضي المعيار أن يتم عرض "الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية" و"الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم" في متن بيان الدخل وفقا للفقرة ٨٢. ويبنّي عرض هذه المبالغ كتخصيصات للربح والخسارة، وليس كبنود للدخل أو المصروف. وتم إضافة متطلبات مشابهة في بيان التغييرات في حقوق الملكية في الفقرة ٩٦ (ج) من المعيار. وتتسجم هذه التغييرات مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المنقح "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، الذي يقتضي أن يتم في الميزانيات العمومية الموحدة عرض حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية لأنها لا تلبس تعريف الإنترلم في الإطار.

أثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية على تصنيف الإنترلمات

يستنتاج ٢٠ تضمنت الفقرة ٦٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ ما يلي:
ينبغي على المنشأة أن تتابع تصنيف إنترلماتها طويلة الأجل التي تتلوي على فائدة كإتزمات غير متداولة، حتى عندما تستحق التسوية خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية إذا:

- (أ) كانت المدة الأصلية لفترة لطول من اثني عشر شهرا؛
- (ب) كانت تتوي المنشأة بإعادة تمويل الإنترلم على أساس طويل الأجل؛ و
- (ج) تم دعم تلك الفئة بقيمة كافية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات يتم إكمالها قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

يستنتاج ٢١ نصت الفقرة ٦٥ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ على ما يلي:

- تتضمن بعض اتفاقيات الإقراض تعهدات من قبل المقرض (موثائق) تؤدي إلى أن يصبح الإنترلم مستحق الدفع عند الطلب إذا تم الإخلال بشروط معينة تتعلق بالمركز المالي المقرض. وفي هذه الظروف، يتم تصنيف الإنترلم على أنه غير متداول فقط في الحالات التالية:
- (أ) عندما يوافق المقرض، قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، على عدم المطالبة بالدفع نتيجة الإخلال؛ و
 - (ب) عندما لا يكون من المحتمل أن تحدث إخلالات أخرى خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

يستنتاج ٢٢ قام المجلس بدراسة المتطلبات الواردة في الفقرتين ٦٢ و ٦٥ وتوصل إلى أن إعادة التمويل، أو الحصول على تنازل عن حق المقرض في طلب الدفع، الذي يحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية لا ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار عند تصنيف الإنترلم.

إستنتاج ٢٣ اقترحت مموّدة العرض التعديلات التالية:

(أ) تعديل للفترة ٦٣ لتحديد أنه لا ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية كالإلتزام غير متداول بسبب لكتمال اتفاقية إعادة التمويل أو إعادة جولة الدفوعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية. لا يؤثر هذا التعديل على تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول عندما تملك المنشأة، بموجب بنود تسهيلات قرض قائم، حرية الاختيار بين إعادة التمويل أو تأجيل إلتزاماتها لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) تعديل للفترة ٦٥ لتحديد أنه ينبغي تصنيف الإلتزام المالي طويل الأجل المستحق دفعه عند الطلب بسبب إخلال المنشأة بشرط من شروط اتفاقية القرض الخاصة بها على أنه إلتزام متداول في تاريخ الميزانية العمومية حتى لو وافق المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. لكن إذا وافق المقرض بحلول تاريخ الميزانية العمومية على تقديم فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها طلب الدفع المباشر، يتم تصنيف الإلتزام على أنه غير متداول إذا استحق للتسوية، دون ذلك الإخلال باتفاقية القرض، بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية:

(١) تعمل المنشأة على تقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو

(٢) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج ٢٤ لم يوافق البعض على هذه الإقتراحات. ولقدوا تصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول وفقا لما إذا كان يتوقع استخدام الأصول المتدولة للمنشأة، بدلا من التركيز على تصنيفه على أساس تاريخ استحقاقه وما إذا كان قابلا للإستدعاء في تاريخ الميزانية العمومية. ومن وجهة نظرهم، يوفر هذا معلومت أكثر ملائمة عن الأثر المستقبلي للإلتزام على توقيت تكفّات مولود المنشأة.

إستنتاج ٢٥ على الرغم من ذلك، قرر المجلس أن المناقشات التالية لتغيير الفقرتين ٦٣ و ٦٥ من التمسخة السابقة من المعيار كانت أكثر إقناعا:

(أ) إن إعادة تمويل الإلتزام بعد تاريخ الميزانية العمومية لا يؤثر على سيولة وملاءة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية، ولتني ينبغي أن تعكس تقاريرها الترتيبات التعاقدية سارية المفعول في ذلك التاريخ. لذلك فإن إعادة التمويل يعتبر حدثا لا يؤدي إلى تعديل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" ولا ينبغي أن يؤثر على عرض الميزانية العمومية للمنشأة.

(ب) من غير المنطقي أن يتم تبني المعيار بأن التصنيف "غير المتداول" للإلتزامات قصيرة الأجل المتوقع تأجيلها لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية يعتمد على ما إذا كان التاجيل حسب اختيار المنشأة، كما بعد من غير المنطقي أيضا أن يتم فيما بعد تقديم استثناء يركز على إعادة التمويل للحصول بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(ج) ضمن الظروف الموضحة في الفترة ٦٥، وما لم يتم المقرض بالتنازل عن حقه في طلب الدفع المباشر أو يمنح فترة مهلة يمكن للمنشأة خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض، يكون

الوضع المالي المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية أنها لا تملك الحق لمطلق لتأجيل الدفع، على أساس بنود اتفاقية القرض. وبغير منح التنازل أو فترة المهلة من بنود اتفاقية القرض. لذلك لا يغير حصول المنشأة على تنازل أو فترة مهلة تصل على الأقل إلى اثني عشر شهرا من المقرض، بعد تاريخ الميزانية العمومية، من طبيعة الالتزام إلى التزام غير متداول حتى حدوثه.

إستنتاج ٢٦ يتضمن المعيار المنقح التعديلات المقترحة في مسودة العرض، بالإضافة إلى تغيير واحد. ويرتبط التغيير بتصنيف القرض طويل الأجل عندما يقوم المقرض، في تاريخ الميزانية العمومية، بمنح فترة مهلة يمكن أن يتم خلالها تقويم الإخلال باتفاقية القرض ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطلب بالدفع المباشر للقرض.

إستنتاج ٢٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تصنيف مثل هذا القرض على أنه غير متداول إذا استحق تسويته، دون وجود إخلال، خلال اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية و:

- (أ) أن تقوم المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة؛ أو
- (ب) عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، تكون فترة المهلة غير مكتملة ومن المرجح أن يتم تقويم الإخلال.

إستنتاج ٢٨ بعد دراسة الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، قرر المجلس أن حصول أو ترجيح حصول تقويم الإخلال بعد تاريخ الميزانية العمومية يعد غير ذي صلة بالشروط القائمة في تاريخ الميزانية العمومية. ومن أجل أن يتم تصنيف القرض على أنه غير متداول، يتطلب المعيار المنقح وجوب أن تنتهي فترة المهلة خلال اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٦٦). لذلك، يعد الشرطان "أ" و "ب" في الفقرة "إستنتاج ٢٧" غير لازمين.

إستنتاج ٢٩ كما درس المجلس المناقشات التي تغيد بأنه إذا تم تقديم فترة مهلة لتقويم الإخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل قبل تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي تصنيف القرض على أنه غير متداول برفض النظر عن طول فترة المهلة. وترتكز هذه المناقشات على وجهة نظر مفادها أنه لا يكون للمقرض في تاريخ الميزانية العمومية حق قانوني غير مشروط بطلب الدفع قبل تاريخ الإستحقاق الأصلي (أي إذا قامت المنشأة بتقويم الإخلال خلال فترة المهلة، يحق لها دفع القرض في تاريخ الإستحقاق الأصلي). إلا أن المجلس توصل إلى أنه ينبغي على المنشأة تصنيف القرض على أنه غير متداول فقط إذا كانت تستمتع بحق غير مشروط لتأجيل تسوية القرض خلال اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية. ويركز هذا المعيار على الحقوق القانونية للمنشأة بدلا من الحقوق القانونية للمقرض.

الإفصاح عن الأحكام التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة

إستنتاج ٣٠ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن الأحكام، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، التي تصدرها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكبر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (انظر الفقرة ١١٣). وكمثال على هذه الأحكام كيفية تحديد الإدارة لما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وقرر المجلس أن الإفصاح عن الأكثر أهمية من هذه الأحكام يمكن مستخدمي

البيانات المالية من فهم كيفية تطبيق السياسات المحاسبية بشكل أفضل وإجراء المقارنات بين المنشآت فيما يتعلق بالأساس الذي تستند إليه الإدارات في إصدار هذه الأحكام.

يستنتاج ٣١ وأشارت الملاحظات المستمدة بشأن مودعة العرض أن الهدف من الإصحاح المقترح كان غير واضح. وبناء على ذلك قام المجلس بتعديل الإصحاح بشكل واضح لاستثناء الأحكام التي ترتبط بالتقديرات (التي تشكل موضوع الإصحاح في الفقرة ١١٦ من المعيار المنقح). وقام المجلس بإضافة أربعة أمثلة أخرى من فواع الأحكام المفصح عنها (انظر الفقرتين ١١٤ و ١١٥).

الإصحاح عن المصادر الأساسية للشكوك في التقدير

يستنتاج ٣٢ يقتضي المعيار المنقح الإصحاح عن الافتراضات الرئيسية التي تنطبق بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية، والتي تطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية التالية. فيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، تتضمن الإصحاحات المقترحة تفاصيل ما يلي:

(أ) طبيعتها؛ و

(ب) ومبلغها المسجل كما في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١١٦).

يستنتاج ٣٣ يقتضي تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والالتزامات تقدير قائل الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. على سبيل المثال، في غياب أسعار السوق الملحوظة مؤخرا المستخدمة لقياس الأصول والالتزامات التالية، تعتبر التقديرات التي تركز على المستقبل ضرورية لقياس المبلغ القابل للإسترداد لفئات الممتلكات والمصانع والمعدات، وأثر للتقدم التقني للمخزون، والمخصصات للخاضعة للنتيجة المستقبلية للدعاوى القضائية قيد التنفيذ، والالتزامات مدفوع الموظفين طويلة الأجل مثل التزامات التقاعد. وتطوي هذه التقديرات على افتراضات تتعلق ببند معينة مثل تعديل المخاطر للتقديرات أو معدلات الخصم المستخدمة، والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى. وبغض النظر عن دقة المنشأة في تقدير المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات الخاضعة لشكوك التقدير الهامة في تاريخ الميزانية العمومية، لا يوفر الإبلاغ عن تقديرات البنود في الميزانية العمومية معلومات حول الشكوك في التقدير المرتبطة بقياس تلك الالتزامات والأصول والمطلوبات الضمنية لتلك الشكوك الخاصة بربع أو خسارة الفترة.

يستنتاج ٣٤ وينص الإطار على أن "القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييما لدرجة المنشأة على توليد النقد ولتقد المعامل وقت هذا التوليد ومدى تأكده. وقرر المجلس أن الإصحاح عن المعلومات حول الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية يعزز من ملائمة وموثوقية وقابلية فهم المعلومات المبلغ عنها في البيانات المالية. وترتبط هذه الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية الأخرى للشكوك في التقدير بالتقديرات التي تتطلب لحكام الإدارة الأكثر صعوبة أو ذاتية أو تعقيدا. لذلك يتم إجراء الإصحاح وفقا للفقرة ١١٦ من المعيار المنقح فيما يتعلق بعدد قليل من الأصول والالتزامات (أو فئات منها).

إستنتاج ٣٥ اقترحت مسودة العرض الإصحاح عن بعض "مصادر الشكوك في القياس". وفي ضوء الملاحظات المستلمة التي أشارت إلى عدم وضوح الهدف من هذا الإصحاح، قرر المجلس ما يلي:

- (أ) تعديل موضوع ذلك الإصحاح إلى "مصادر الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية"؛ و
(ب) توضيح في المعيار المنقح أن الإصحاح لا ينطبق على الأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة التي تركز على أسعار السوق الملحوظة مؤخرًا (انظر الفقرة ١١٩ من المعيار).

إستنتاج ٣٦ عندما يتم قياس الأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرًا، لا تنتج التغييرات المستقبلية في المبالغ المسجلة من استخدام التقديرات لقياس الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية. إن استخدام أسعار السوق الملحوظة لقياس الأصول أو الإلتزامات يقلل من الحاجة إلى التقديرات في تاريخ الميزانية العمومية. ويمكن لأسعار السوق بشكل صحيح تقييم العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أن أسعار السوق المستقبلية يمكن أن تكون مختلفة. إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو عكس القيمة العادلة في تاريخ القياس وليس للتنبؤ بقيمة مستقبلية ما.

إستنتاج ٣٧ لا يحدد المعيار المنقح شكلاً أو تفصيلاً معيناً للإصحاحات. إذ تختلف الظروف من منشأة إلى أخرى، وهناك عدة وجوه لطبيعة الشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية. ويحدد المعيار المنقح نطاق الإصحاحات بالبنود التي تنطوي على مخاطرة كبيرة بإجراء تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن السنة المالية التالية. وكلما كانت الفترة المستقبلية التي يرتبط بها الإصحاح أطول، كلما كان نطاق البنود المؤهلة للإصحاح أوسع، وكلما كانت الإصحاحات التي يمكن إجراؤها حول أصول أو إلتزامات معينة أقل تحديداً. إن وجود فترة أطول تتجاوز السنة المالية التالية قد تؤدي إلى حجب المعلومات الأكثر ملاءمة مع الإصحاحات الأخرى.

معيار الإعفاء من المتطلبات

إستنتاج ٣٨ حددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ أنه عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة ما لم يكن من العملي القيام بذلك (الفترة ٤٠). ومن غير الممكن تطبيق متطلب معين عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود اللازمة لتحقيق ذلك.

إستنتاج ٣٩ اقترحت مسودة العرض معياراً مختلفاً للإعفاء من متطلبات معينة. وفيما يخص إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، والمتطلب الجديد المقترح للإصحاح عن الإلتزامات الرئيسية والمصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية (التي نوقشت في الفقرات "إستنتاج ٣٢ - إستنتاج ٣٧")، اقترحت مسودة العرض أن يكون معيار الإعفاء هو أن تطبيق المتطلبات يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

إستنتاج ٤٠ في ضوء الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المرتكز على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو ذاتي جداً لأن يتم تطبيقه بشكل منسجم من قبل المنشآت المختلفة. وعلاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع هي أحد مهام المجلس عند قيامه بوضع متطلبات المحاسبة بدلاً من كونها أحد مهام المنشآت عند قيامها بتطبيق

تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الإحتفاظ بمعيـار "عدم إمكانية التطبيق" للإعفاء المبين في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١. ويؤثر هذا على الإعفاءات المبينة في الفقرات ٣٨-٤٠ والفقرة ١٢٢ من المعيار المنفتح. إن مبدأ عدم إمكانية التطبيق هو المبدأ الوحيد الذي ترد على أساسه إعفاءات محددة في المعايير والتفسيرات من تطبيق متطلبات محددة عندما يكون أثر تطبيقها مادياً.

إرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ١

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١، لكنها ليست جزءاً منه.

الهيكل للتوضيحي للبيانات المالية

تنفيذ ١ يوضح المعيار عناصر البيانات المالية والحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في مـنـ الميزانية العمومية وبيان الدخل، ومتطلبات عرض التغييرات في حقوق الملكية. كما يوضح المعيار بنود أخرى يمكن عرضها إما في مـن البيانات المالية ذات الصلة أو في الملاحظات. وتقدم هذه الإرشادات أمثلة بسيطة على الطرق التي يمكن فيها تلبية متطلبات المعيار فيما يخص عرض الميزانية العمومية وبيان الدخل والتغييرات في حقوق الملكية. وينبغي تغيير ترتيب العرض والأوصاف المستخدمة لبنود السطر عند الحاجة لتحقيق عرض عادل في الظروف الخاصة بكل منشاء.

تنفيذ ٢ وتبين الميزانية العمومية التوضيحية طريقة واحدة يمكن فيها عرض الميزانية العمومية التي تميز بين البنود المتداولة وغير المتداولة. ويمكن أن تتوفر صيغ أخرى تكون ملائمة على نحو مماثل، شريطة أن يكون التمييز واضحاً.

تنفيذ ٣ يتم تقديم بيان دخل لتوضيح التصنيفات البديلة للدخل والمصاريف، حسب طبيعتها ووظيفتها. ويتم أيضاً توضيح منهجين ممكنين لعرض التغييرات في حقوق الملكية.

تنفيذ ٤ لا يقصد بالأمثلة توضيح كافة جوانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما أنها لا تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تحتوي أيضا على بيان للتدفق النقدي وملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الملاحظات التوضيحية.

أ ب ج - الميزانية العمومية كما هي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠
(بالآاف وحدات العملة)

٢٠٢٠	٢٠١٩	الأصول
		الأصول غير المتداولة
x	x	الممتلكات والمصانع والمعدات
x	x	الشهرة
x	x	الأصول غير الملموسة الأخرى
x	x	الاستثمارات في شركات زميلة
x	x	الاستثمارات المحتفظ بها للبيع
<u>x</u>	<u>x</u>	
		الأصول المتداولة
		المخزون
x	x	للزعم التجارية والذعم المدينة الأخرى
x	x	أصول متداولة أخرى
<u>x</u>	<u>x</u>	النقد ومعادلات النقد
<u>x</u>	<u>x</u>	
<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>	مجموع الأصول

يتبع الصفحة السابقة

أ ب ج - الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٠٢

٢٠٠١

الحقوق والإلتزامات

حقوق الملكية التي تعزى إلى حملة أسهم الشركة الأم

x	x	أسهم رأس المال
x	x	مخصصات أخرى
<u>x</u>	<u>x</u>	الأرباح المحتجزة
x	x	
<u>x</u>	<u>x</u>	حقوق الأقلية
<u>x</u>	<u>x</u>	مجموع الحقوق

الإلتزامات غير المتداولة

x	x	لتراضات طويلة الأجل
x	x	ضريبة مؤجلة
x	x	مخصصات طويلة الأجل
<u>x</u>	<u>x</u>	مجموع الإلتزامات غير المتداولة

الإلتزامات المتداولة

x	x	الذمم التجارية والذمم الدائنة الأخرى
x	x	لتراضات قصيرة الأجل
x	x	الجزء الجاري من الإقتراضات طويلة الأجل
x	x	لمخصصات قصيرة الأجل
<u>x</u>	<u>x</u>	مجموع الإلتزامات المتداولة
<u>x</u>	<u>x</u>	مجموع الإلتزامات
<u>x</u>	<u>x</u>	مجموع الحقوق والإلتزامات

أ ب ج - بيان الدخل للمنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠-٢٠٢١
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢٠-٢٠٢١	٢٠٢٠-٢٠٢١	الإيراد
x	x	
(x)	(x)	تكلفة المبيعات
x	x	إجمالي الربح
(x)	(x)	دخل آخر
(x)	(x)	تكاليف التوزيع
(x)	(x)	المصروفات الإدارية
(x)	(x)	مصروفات أخرى
(x)	(x)	تكلفة التمويل
x	x	الدخل من الشركات الزميلة ^(١)
x	x	الربح قبل الضريبة
(x)	(x)	مصروف ضريبة الدخل
x	x	الربح للفترة
x	x	يعزى إلى:
x	x	حاملي أسهم الشركة الأم
x	x	حصة الأقلية

(١) هذا يعني الحصة في أرباح شركات الزميلة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في شركات الزميلة، أي أنها بعد الضريبة وحقوق الأقلية في شركات الزميلة.

أ ب ج - بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠
(موضحاً تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)
(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢١	٢٠٢٠	
x	x	الإيرادات
x	x	دخل آخر
		التغيرات في مخزونات البضائع الجاهزة
x	(x)	والعمل قيد الإنجاز
x	x	عمل أنجز من قبل المشروع وتم رسملته
(x)	(x)	مواد خام ومستهلكات مستخدمة
(x)	(x)	تكاليف منافع الموظفين
(x)	(x)	الإستهلاك ومصروف الإطفاء
(x)	(x)	انخفاض قيمة الممتلكات، والمصانع والمعدات ^(١)
(x)	(x)	مصروفات الأخرى
(x)	(x)	تكلفة التمويل
x	x	دخل الأسهم من الشركات الزميلة
x	x	الربح قبل الضريبة
(x)	(x)	مصروف ضريبة الدخل
x	x	الربح للفترة
		يعزى إلى:
x	x	حاصل من أسهم شركة الأم
x	x	حصة الأقلية
x	x	

(١) في بيان الدخل حيث يتم تصنيف المصاريف حسب طبيعتها، يتم إظهار انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات كبنود سطر منفصل. وفي المقابل، إذا تم تصنيف المصاريف حسب وظيفتها، يتم شمل انخفاض القيمة في الوظيفة (وظائف) التي ترتبط بها.

مجموعة أ ب ج - بيان للتغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

(بالآلاف وحدات العملة)

إجمالي حقوق الملكية	حقوق الأقلية	المنسوب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم					الرصيد كما هو في ديسمبر ٢٠٠١
		المجموع	الأرباح المحتجزة	احتياطي التحويل	احتياطيات أخرى	رأس مال	
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد كما هو في ديسمبر ٢٠٠١
(x)	(x)	(x)	(x)				التغيرات في السياسة المحاسبية
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد للمعاد عرضه
							التغيرات في حقوق الملكية لعام ٢٠٠١
x	x	x			x		الأرباح من إعادة تقييم الممتلكات:
							الاستثمارات المتوفرة برسم البيع
(x)		(x)			(x)		أرباح/ (خسائر) التقييم المنقولة إلى حقوق الملكية
(x)		(x)			(x)		المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع
x	x	x			x		تحويلات التتفق للتقدي: الأرباح/ (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية
x	x	x			x		المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة
(x)		(x)			(x)		المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبنود المحبوبة
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقت التبادل من تحويل العمليات الأجنبية
(x)	(x)	(x)		x	(x)		الضريبة على البنود المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية
(x)	(x)	(x)		(x)	x		صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية
x	x	x	x	(x)	x		الربح للفترة
x	x	x	x				إجمالي الدخل والمصرف
(x)	(x)	(x)	(x)				المعترف بهما للفترة
x		x				x	أرباح الأسهم
x		x					إصدار أسهم رأس المال
x		x			x		خيارات أسهم حقوق الملكية الصادرة
x	x	x	x	(x)	x	x	الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

يتبع الصفحة السابقة

مجموعة أ ب ج - بيان التغيرات في حقوق المساهمين للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

(بالآلاف وحدات العملة)

الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١	x	x	(x)	x	x	x	x	x
(بالآلاف وحدات العملة)								
التغيرات في حقوق الملكية لعام ٢٠٠٢								
الخسارة من إعادة تقييم الممتلكات	(x)							
الاستثمارات المتوفرة برسم البيع:								
أرباح/ (خسائر) التقييم	(x)							
المنقولة إلى حقوق الملكية								
المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع	x							
تحويلات التدفق النقدي:								
الأرباح/ (الخسائر)	x							
المنقولة إلى حقوق الملكية								
المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة	(x)							
المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبند المحوطة	(x)							
فروقات التبادل من تحويل العملات الأجنبية	(x)							
الضريبة على البند المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية	x	x	x	x	x	x	x	x
صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
الربح للفترة	x	x	x	x	x	x	x	x
إجمالي الدخل والمصرف	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
المعترف بهما للفترة								
أرباح الأسهم	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
إصدار أسهم رأس المال	x	x	x	x	x	x	x	x
الرصيد في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	x	x	x	x	x	x	x	x

(أ) هناك احتماليات أخرى تحال عناصرها إذا توفرت المادة.

الأمانة البديلة لعرض التغير في حقوق الملكية تعرض في الصفحة اللاحقة.

مجموعة أ ب ج - بيان الدخل المعترف به والمصاريف للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠-٢٠٢١
(بالآلاف وحدات العملة)

٢٠٢١	٢٠٢٢	
x	(x)	الربح / (الخسارة) من إعادة تقييم الممتلكات
		الاستثمارات المتوفرة برسم البيع:
(x)	(x)	أرباح / (خسائر) التقييم المنقولة إلى حقوق الملكية
x	x	المنقولة إلى الأرباح أو الخسائر من البيع
		تحولات التدفق النقدي:
x	x	الأرباح / (الخسائر) المنقولة إلى حقوق الملكية
(x)	(x)	المنقولة إلى ربح أو خسارة الفترة
(x)	(x)	المنقولة إلى المبلغ المسجل الأولي للبند المحوطة
(x)	(x)	فروقات التبادل من تحويل العمليات الأجنبية
x	(x)	الضريبة على البند المنقولة مباشرة إلى أو من حقوق الملكية
x	(x)	صافي الدخل المعترف به مباشرة في حقوق الملكية
x	x	الربح للفترة
x	x	إجمالي الدخل والمصرف المعترف بهما للفترة
		منسوب إلى:
x	x	أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم
x	x	حقوق الأقلية
x	x	
		لتر التغييرات في السياسة المحاسبية:
x		أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم
x		حقوق الأقلية
(x)		

يوضح المثال أعلاه منهجا يعرض التغييرات في حقوق الملكية التي تمثل الدخل والمصرف في عنصر منفصل من البيانات المالية. وبموجب هذا المنهج، يرد في الملاحظات مطابقة للأرصدة الافتتاحية والخاتمية لأسهم رأس المال والاحتياطيات والأرباح المتراكمة، كما هو موضح في الصفحة السابقة.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستقبلية من معيار المحاسبة الدولي ١ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستقبلية في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١	الفقرة المستقبلية في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١	الفقرة المستقبلية في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
٥٨	٥٨	٢٩	٢٩	الموضوع	١
٥٩	٥٩	٣٠	٣٠	٢	٢
٦٠	٦٠	لا يوجد	٣١	٣	٣
٦١	٦١	٣١	٣٢	٤	٣
٦٢	٦٢	٣٢	٣٣	٥	٤
٦٣	٦٣	٣٢	٣٤	٧	٥
٦٤	٦٤	٣٣	٣٥	لا يوجد	٦
٦٦، ٦٥	٦٥	٣٤	٣٦	٨	٧
٦٨	٦٦	٣٥	٣٧	٩	٨
٦٩	٦٧	٣٦	٣٨	١٠	٩
٧١	٦٨	٣٧	٣٩	١٣	١٠
لا يوجد	٦٩	٣٩، ٣٨	٤٠	١٤	١١
٧٢	٧٠	٤١، ٤٠	٤١	١٦	١٢
٧٣	٧١	٤٢	٤٢	١٨، ١٧	١٣
٧٤	٧٢	٤٣	٤٣	لا يوجد	١٤
٧٥	٧٣	٤٤	٤٤	١٥	١٥
٧٧، ٧٦، ١٢٥	٧٤	٤٥	٤٥	لا يوجد	١٦
٨٣-٨١	٧٥	٤٦	٤٦	٢٢	١٧
٨٤	٧٦	٤٧	٤٧	لا يوجد	١٨
٨٨	٧٧	٤٨	٤٨	لا يوجد	١٩
٨٩	٧٨	٤٩	٤٩	معيار المحاسبة ٨، ١٠-٧	٢٠
٩٠	٧٩	لا يوجد	٥٠	معيار المحاسبة ٨، ٥	٢١
٩١	٨٠	٥٠	٥١	معيار المحاسبة ٨، ١٢، ١١	٢٢
لا يوجد	٨١	لا يوجد	٥٢	٢٣	٢٣
٩٢	٨٢	٥١	٥٣	٢٤	٢٤
٩٣	٨٣	٥٢	٥٤	٢٥	٢٥
٩٤	٨٤	٥٣	٥٥	٢٦	٢٦
٩٥	٨٥	٥٦	٥٦	٢٧	٢٧
٩٧، ٩٦	٨٦	٥٧	٥٧	٢٨	٢٨

الفقرة المستبلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
لا يوجد	٧٠ (١)
لا يوجد	٧٨-٨٠ (٢)
لا يوجد	٨٥ (٣)
لا يوجد	٨٦-٨٧ (٤)
لا يوجد	١٠٠
لا يوجد	١١٣-١٢٤
^(١) ذكرت سابقاً في المعيار ١٢، الفقرة ٧٠. ^(٢) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ٩-٧. ^(٣) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ١٠. ^(٤) ذكرت سابقاً في المعيار ٨، الفقرة ١٦ والفقرة ١٨.	

الفقرة المستبلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
١٠٠	١١١
١٠١	١١٢
١٠٢	١٢٦
١٠٣	١٢٧
١٠٤	١٢٨
الملحق أ	إرشادات للتنفيذ للمعيار ١
لا يوجد	٦
لا يوجد	١١، ١٢
لا يوجد	١٩-٢١
لا يوجد	٥٤، ٥٥
لا يوجد	٦٧
لا يوجد	٦٨

الفقرة المستبلة في المعيار ١	الفقرة الحالية في المعيار ١
٨٧	٩٨
٨٨	٩٩
٨٩	١٠١
٩٠	١٠٢
٩١	١٠٣
٩٢	١٠٤
٩٣	لا يوجد
٩٤	١٠٥
٩٥	١٠٦
٩٦	١٠٧
٩٧	١٠٨
٩٨	١٠٩
٩٩	١١٠

معار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤،

المحتويات

المقدمة	التقديرات
١ - مقدمة ١٧	
٢ - معيار المحاسبة الدولي ٢	
المخزون	
الهدف	١
النطاق	٢-٥
تعريف	٦-٨
قياس المخزون	٩-٢٢
تكاليف المخزون	١٠-٢٢
تكاليف لشراء	١١
تكاليف التحويل	١٢-١٤
تكاليف أخرى	١٥-١٨
تكاليف المخزون لمقدم خدمة	١٩
تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية	٢٠
أساليب قياس التكلفة	٢١-٢٢
صيغ تحديد التكلفة	٢٣-٢٧
صافي القيمة القابلة للتحويل	٢٨-٣٣
الإعتراف بالمخزون كمصروف	٣٤-٣٥
الإفصاح	٣٦-٣٩
تاريخ التطبيق	٤٠
محب المبيعات الأخرى	٤١-٤٢
الملحق:	
مصادقة المجلس على المعيار ٢	
أساس الإنتاج	
جدول التوافق	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ "المخزون" مبين في الفقرة ١-٤٢ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأكيد ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معيـير المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ في سياق الهدف منه ولأساس الإنتاج المتقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبيعات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وتقدم هذه أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزونات" (المنقح عام ١٩٩٢)، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك للتاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التصدير ١ "الإساق" - معدلات التكلفة المختلفة للمخزون.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإخلال التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ لقد كان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢ القيام بمراجعة محدودة لتقليل بدائل قياس المخزون. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الذي اشتمل عليه معيار المحاسبة الدولي ٢.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أنهاء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢.

الهدف ونطاق التطبيق

مقدمة ٥ تم تعديل فترتي الهدف ونطاق التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ عن طريق إلغاء عبارة "محفوظ بها بموجب نظام التكلفة التاريخي"، لتوضيح أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم استهلاكها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

توضيح النطاق

مقدمة ٦ يوضح المعيار أن بعض أنواع المخزون هي خارج نطاقه في حين يتم إعفاء بعض الأنواع الأخرى للمخزون فقط من متطلبات القياس الواردة في المعيار.

مقدمة ٧ تورد الفقرة ٣ تمييزا واضحا بين تلك المخزونات التي تعد بالكامل خارج نطاق المعيار (الموضحة في الفقرة ٢) وتلك المخزونات التي تعد خارج نطاق متطلبات القياس ولكنها ضمن نطاق المتطلبات الأخرى في المعيار.

إعفاءات النطاق

منتجو المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية.

مقدمة ٨ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق وفقا للممارسات الصناعية الثابتة. وقد تم تحليل النسخة السابقة من معيار المحاسبة

الدولي ٢ لاستبدال الكلمات "المعادن الخام" بـ "المعادن والمنتجات المعدنية" لتوضيح أن نطاق الإعفاء ليس مقصوراً على المرحلة المبكرة لاستخراج المعادن الخام.

مخزون تجار-وسطاء السلع

مقدمة ٩ لا ينطبق المعيار على قياس مخزون تجار - وسطاء السلع إلى الحد الذي يتم فيه قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

تكلفة المخزون

تكاليف شراء

مقدمة ١٠ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢ بأن يتم تضمين فروقات التبادل الناتجة بشكل مباشر من الشراء الحديث للمخزون الذي تصدر بشأنه فواتير بعملة أجنبية في تكاليف شراء المخزون. وقد نتج هذا التغيير عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ من إلغاء المعالجة البديلة المسموحة لرملة بعض فروقات التبادل في معيار المحاسبة الدولي ٢١ *أثار للتفسيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* - وقد تم تطبيق ذلك البديل بشكل محدود جداً من قبل التفسير ١١ *للسرف الأجنبي - رملة الخسائر من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة* - وقد تم استبدال هذا التفسير نتيجة تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ في العام ٢٠٠٣.

تكاليف أخرى

مقدمة ١١ تم إدراج الفقرة ١٨ لتوضيح أنه عندما يتم شراء المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة، يتم الاعتراف بالفرق بين سعر الشراء وفق بنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل.

معادلات التكاليف

الإساق

مقدمة ١٢ يتضمن المعيار متطلبات التفسير ١ *الإساق - معادلات التكلفة المختلفة للمخزون التي تقتضي استخدام المنشأة نفس معادلة التكلفة لكافة المخزونات التي تكون ذات نفس الطبيعة والاستخدام بالنسبة للمنشأة*. وقد تم استبدال التفسير ١.

منع استخدام معادلة الوارد أخيراً بصرف لولا "LIFO" كمعادلة تكلفة

مقدمة ١٣ لا يسمح المعيار باستخدام معادلة الوارد أخيراً بصرف لولا لقياس تكلفة المخزون.

الإعتراف كمصروف

مقدمة ١٤ يلغي المعيار الإشارة إلى المبدأ المطابق.

مقدمة ١٥ يوضح المعيار الظروف التي تؤدي إلى عكس انخفاض قيمة المخزون المعترف به في فترة سابقة.

الإفصاح

المخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع

مقدمة ١٦ يتطلب المعيار الإفصاح عن المبلغ المسجل للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

تخفيض قيمة المخزون

مقدمة ١٧ يتطلب المعيار الإفصاح عن مبلغ أي انخفاض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة ويلغي متطلب الإفصاح عن مبلغ المخزون المسجل بصافي القيمة القابلة للتحقيق.

معار المحاسبة الدولي ٢

المخزون

الهدف

١ الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية. إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كصل ويدرج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به. ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل التكاليف للمخزون.

النطاق

٢ هذا المعيار يطبق على جميع المخزونات، ما عدا:

- (أ) العمل تحت التنفيذ للتشأن عن عقود الإنشاء شاملاً عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء")؛
- (ب) الأصول المالية؛ و
- (ج) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "زراعة").

٣ لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

- (أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعلان والمنتجات المعنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الثابتة في تلك الصناعات.
- (ب) تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في صلايات الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٤ يقاس المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل محددة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، عند حصاد المحصولات الزراعية أو استخراج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد بموجب عقد مقدم أو كلفة حكومية، أو عندما يوجد سوق متجانس تكون فيه مخاطر عدم البيع لا تذكر. إن هذا المخزون غير مشمول في نطاق هذا المعيار.

٥ إن التجار والوسطاء هم الأشخاص الذين يشترون أو يبيعون السلع للآخرين أو لحسابهم الخاص. ويتم بشكل رئيسي شراء المخزون المشار إليه في الفقرة ٣ (ب) بهدف البيع في المستقبل القريب وتوليد الربح من التقلبات في السعر أو هامش تجار ووسطاء السلع. وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم استثنائه فقط من متطلبات القياس في هذا المعيار.

تعريف

٦ تستخدم للتعبير التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها أعلاه:

المخزون هو الأصول:

- (أ) يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي؛
- (ب) قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو
- (ج) على شكل مواد ولوازم تستهلك في عملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة.

صافي القيمة القابلة للتحقق هي المبرر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبدلة الأصل به، أو سداد الإلتزام، بين أطراف مطلعة وراضية في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

٧ تشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في سياق الأعمال العادي. وتعكس القيمة للعائلة المبلغ الذي يمكن به تبادل نفس المخزون بين مشترين وبائعين مطلعين وراضين في السوق. وتعتبر القيمة الأولى قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة الثانية فليست كذلك. ولا يمكن أن تساوي صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون القيمة العادلة مطروحاً منها لتكاليف حتى البيع.

٨ يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع شاملة، على سبيل المثال البضائع المشتراة من قبل تجار التجزئة لغاية إعادة البيع والأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أو تلك التي تحت التصنيع من قبل المشروع. كما تضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية. أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة، كما وصفت في الفقرة ١٦، والتي لم يعترف المشروع بعد بالإيرادات المرتبطة بها (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد").

قياس المخزون

٩ يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

تكاليف المخزون

١٠ يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكافئة الحاليين.

تكاليف الشراء

١١ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (عدا تلك القابلة للإسترداد من قبل المشروع من سلطات الضرائب)، ومصاريف النقل، ومصاريف المنولة والمصاريف الأخرى التي تحوز مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات. أما الخصومات التجارية والردديت والبند الأخرى المشابهة فطرح لغايات تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

١٢ تضم تكاليف التحويل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج، مثل الأجور المباشرة. كما تشمل التحصيل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكديدها في تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة. إن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبياً ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الإستهلاك ومصاريص صيانة مبانى ومعدات المصنع وتكاليف إدارة المصنع. أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبه مباشرة، مع حجم النشاط، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

١٣ ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطلاقة العادية لوسائل الإنتاج. وتشمل الطلاقة العادية في الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط خلال عدد من الفترات أو المواسم في الظروف العادية مأخوذاً في الاعتبار فقدان الطلاقة الناتجة عن الصيانة المخطط لها. ويمكن استخدام المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان قريب من الطلاقة العادية. ولا يتم زيادة مصاريف الإنتاج المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة منتجة كنتيجة لانخفاض الإنتاج أو لتسطل عن العمل. ويعترف بمصاريف الإنتاج غير المباشرة غير المحملة كمصروف في الفترة التي يتم تكديدها فيها. في فترات الإنتاج العالي فوق العادة تخفض التكلفة غير المباشرة الثابتة المحملة لكل وحدة من وحدات الإنتاج لكي لا يتم قياس المخزون بأكثر من تكلفته، أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فتحمل لكل وحدة من وحدات الإنتاج على أساس الإستهلاك الفعلي لوسائل الإنتاج.

١٤ يمكن أن يتمخص عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج واحد في نفس الوقت وهذه الحالة على سبيل المثال عند إنتاج المنتجات المشتركة أو عندما يكون هناك منتج رئيسي ومنتج فرعي. عندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج معرفه بشكل منفصل فإنها توزع على المنتجات على أساس منطقي وثابت. ويمكن أن يتم التخصيص، على سبيل المثال، على أساس القيمة البيعية النسبية لكل منتج أما في مرحلة عملية الإنتاج عندما تصبح المنتجات مفصولة بوضوح أو عند إتمام الإنتاج. معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ليست مادية، وعندما تكون هذه الحالة فإنها غالباً ما يتم قياسها بالقيمة الصافية القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيسي، وعليه فإن القيمة المرحلة التي يظهر فيها المنتج الرئيسي في الدفاتر لا تختلف مادياً عن تكلفته.

تكاليف أخرى

١٥ تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلمي فقط في حدود ما يتم تكديده منها من أجل إحصار المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين. فطى سبيل المثال، قد يكون من المناسب شمول المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

١٦ من أمثلة التكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصاريف في الفترة التي يتم تكديدها فيها:

(أ) الكميات غير العادية من المواد التالفة، والأجور وتكاليف الإنتاج الأخرى؛

(ب) تكاليف التخزين إلا إذا كانت هذه التكاليف ضرورية في العملية الإنتاجية من قبل مرحلة إنتاجية إضافية؛

- (ج) المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزون إلى حالته ومكافئته الحاليين؛ و
(د) تكاليف البيع.

- ١٧ معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض" في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الإقراض في تكلفة المخزون.
- ١٨ يمكن أن تشتري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية موجهة. وعندما يحتوي الترتيب بشكل فعال على عنصر تمويل فإن ذلك العنصر، يتم الإعتراف بذلك العنصر، على سبيل المثال لفرق بين سعر الشراء وفقا لبنود الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع، كمصروف فائدة خلال فترة التمويل.

تكاليف المخزون لمقدم الخدمة

- ١٩ إلى الحد الذي يكون فيه لدى مزودي الخدمات مخزونا، يقومون بقبضه بتكاليف إنتاجهم. تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تمزى لذلك، لا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة بل يعترف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكديدها فيها. لا تشمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة التي يتم تقسيمها غالبا إلى أسعار يتم تحميلها من قبل مزودي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

- ٢٠ ضمن معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة" المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها مشروع من أصوله البيولوجية ويقوم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة عند الحصاد ناقسا للتكاليف المقدرة حتى نقطة البيع. هذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

- ٢١ أساليب قياس تكلفة المخزون، مثل التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة للتسهيل إذا كانت نتائجها تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في حسابها المستوى العادي من المواد الأولية والمهمات والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة. وهذه يتم مراجعتها بانتظام، وإن لزم، لتحل في ضوء الظروف الحالية.
- ٢٢ تستخدم طريقة التجزئة غالبا في قطاع البيع بالمفرق لقياس المخزون بالأعداد الكبيرة سريعة التغير والمتشابهة في ربيعيتها والتي من غير العملي استخدام طرق أخرى لقياسها. تتحدد تكلفة المخزون بطرح نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون. وتأخذ هذه النسبة في الاعتبار المخزون الذي تم تنزيله إلى ما دون سعر البيع الأساسي، كما يستخدم غالبا متوسط نسبة ربح إجمالي لكل قسم تجزئة.

صياغ تحديد التكلفة

- ٢٣ التكلفة المحددة والمعروفة بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة عادة للتبديل والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة. يجب تميزها بشكل معين وذلك لتكاليف الربحية

٢٤ تعنى طريقة التكلفة المحددة والمعرفة بكل بند بأن يتم تحميل كل بند معرف من المخزون بالتكلفة المحددة له. وهذه معالجة مناسبة للبند الذي تخصص لمشروعات محددة سواء اشترت لم أنتجت. ولكن هذه الطريقة غير مناسبة عندما يكون هناك عددا كبيرا من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل. وفي مثل هذه الظروف فإنه أسلوب إختيار البنود المتبقية في المخزون يمكن إستخدامه لإستخراج التأثيرات المحددة سلفا على صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٢٥ يجب تعيين تكلفة المخزون، عدا تلك المذكورة في الفقرة ١٩، بصيغة الوارد أولا صادر أولا أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة. تستخدم المنشأة نفس معادلة التكلفة لجميع المخزونات التي تكون ذات طبيعة واستخدام مماثل بالنسبة للمنشأة. وبالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة أو الإستخدام المختلف، يمكن تبرير معادلات تكلفة مختلفة.

٢٦ على سبيل المثال، يكون للمخزون المستخدم في قطاع أعمال معين استعمال مختلف بالنسبة للمنشأة عن نفس نوع المخزون المستخدم في قطاع أعمال آخر. إلا أن الإختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون (أو في قوانين الضريبة المختلفة) يعد وحده غير كافيا لتبرير استخدام معادلات للتكلفة المختلفة.

٢٧ تفترض معادلة الوارد أولا يُصرف أولا "FIFO" أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولا يتم بيعها أولا وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثا. وبموجب معادلة المتوسط المرجح للتكلفة، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم استلام كل شحنة إضافية، بالإعتماد على ظروف المنشأة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

٢٨ قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بثلث، أو أصبح متقلبا كليا أو جزئيا أو تنافست أسعار بيعه. كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام الصنع أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكديدها لإتمام البيع. إن تنزيل قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق ممارسة تتفق ووجهة النظر القليلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقعة تحقيقها من بيعه أو استخدامه.

٢٩ يجري في العادة تنزيل قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق على أساس كل بند على حدة وفي بعض الأحيان قد يكون مناسباً ضم البنود المتشابهة أو المترابطة في مجموعات، مثلما هي الحال بالنسبة لبنود المخزون للعائد لنفس خط الإنتاج ذات الأغراض أو الإستخدامات النهائية المتشابهة أو التي تنتج وتسوق في نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عمليا تقييمها بشكل مفصول عن بنود أخرى في ذلك الخط الإنتاجي. إن من غير المناسب تنزيل المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل، البضائع الجاهزة، أو كلفة أنواع المخزون في صناعة أو منطقة جغرافية محددة. أما بالنسبة لمقدم الخدمة فيقوم عادة بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة مسعرة لوحدها. وعليه تعمل كل خدمة كبنء مستقل.

٣٠ إن تقديرات القيمة القابلة للتحقق تعتمد على الدليل الأكثر موثوقية والمتوفرة في وقت عمل التقدير للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الحسبان تقلبات السعر أو التكلفة المرتبطة مباشرة

بالأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة إلى الحد الذي تؤكد فيه هذه الأحداث الظروف السائدة عند نهاية الفترة.

٣١ تأخذ تقديرات القيمة القابلة للتحقق في الحسبان الغرض من الاحتفاظ بالمخزون، على سبيل المثال، تحدد القيمة القابلة للتحقق لكمية البضاعة المحتفظ بها لمواجهة المبيعات أو عقود الخدمة على أساس سعر التعاقد. وإذا كانت عقود البيع لأجل من الكميات المحتفظ بها فإن القيمة القابلة للتحقق لهذه الزيادة تبنى على أسعار البيع العامة. أما الخسائر الطارئة على عقود البيع لكميات تزيد عن المخزون المحتفظ به أو من عقود شراء المشروع لعلاج المخصصات والإلتزامات الطارئة بموجب معيار محاسبه الدولي ٣٧ - المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

٣٢ لا يتم تنزيل قيمة المواد الأولية والمهمات المحتفظ بها لغاية إنتاج المخزون إذا كان من المتوقع أن تباع البضاعة الجاهزة التي سوف تدخل في تكوينها هذه المواد والمهمات بسعر التكلفة أو أعلى منه. ولكن إذا دل انخفاض سعر المواد الأولية على أن تكلفة البضاعة الجاهزة سوف تتجاوز القيمة القابلة للتحقق فيتم تنزيل قيمة المواد الأولية إلى القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالة قد تكون تكلفة استبدال المواد الأولية أفضل وليس متوفر أصلياً قيمتها القابلة للتحقق.

٣٣ يجب إعادة تقدير القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. عندما لا تعد الظروف التي أدت مسبقاً إلى انخفاض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة قائمة أو عندما يكون هناك دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإنه يتم عكس مبلغ الانخفاض في القيمة (أي يقتصر القيد العاكس على مبلغ انخفاض القيمة الأصلي) وبالتالي يكون المبلغ المسجل هي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق - أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال عندما يبقى المخزون المحتفظ به بصادفي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بئمة موجوداً حتى فترة لاحقة ويكون سعر بئمة قد لزداد.

الإعتراف بالمخزون كمصروف

٣٤ عندما يباع المخزون يجب الإعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الإعتراف في الإيرادات المرتبطة به. أما مبلغ تنزيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون فيجب الإعتراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التنزيل أو الخسارة. أما بالنسبة لعكس أي تنزيل، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها العكس.

٣٥ بعض أنواع المخزون يمكن أن تحمل لحساب أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المستخدم في الإنشاء الذاتي للممتلكات والمصانع والمعدات. وعليه يعترف بالمخزون المحمل لأصل آخر بهذه الطريقة كمصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

٣٦ يجب أن تصح البيانات المالية عن المعلومات التالية:

(أ) السجلات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.

- (ب) القيمة الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمشروع ؛
- (ج) القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عجلة لكل من تكلفة البيع؛
- (د) أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصروف للفترة بموجب الفقرة ٣٤؛
- (هـ) مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة بموجب الفقرة ٣٤؛ و
- (و) الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون بموجب الفقرة ٣٤؛ و
- (ز) القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات.

٣٧ إن المعلومات حول القيم التي تظهر بها التصنيفات المختلفة للمخزون والتغيرات في قيم هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وتتكون التصنيفات الشائعة من هذا المخزون من البضائع، ولوازم الإنتاج والمواد الأولية، والإنتاج تحت التصنيع، والبضائع الجاهزة. أما مخزون مقدم الخدمة فيمكن وصفه بأنه عمل قيد الإنجاز.

٣٨ تتكبد تكلفة المخزونات المعترف بها كمصروف خلال الفترة من تلك التكاليف المشمولة سابقاً في قبيلس بنود المخزون المباعة وتكاليف الإنتاج غير المباشرة غير المخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير العادية وقد تتطلب ظروف المشروع كذلك شمول تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

٣٩ تعتمد بعض المشاريع أسلوب مختلف لقائمة الدخل ينتج عنه إظهار مبالغ مختلفة عن تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وتحت هذا الأسلوب المختلف يظهر المشروع مبالغ المصروفات التشغيلية القليلة للتحميل لإيرادات الفترة مصنفة حسب طبيعتها. وفي مثل هذه الحالة يظهر المشروع التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الأولية والمستهلكات، وتكاليف العمل ومصاريف التشغيل الأخرى مع المبلغ الذي يمثل صافي التغير في المخزون للفترة.

تاريخ التطبيق

٤٠ على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما إذا قامت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإصباح عن هذه الحقيقة

مسحب البيانات الأخرى

٤١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢ "للمخزون" (المعدل في ١٩٩٣).

٤٢ حل هذا المعيار محل التفسير ١- التماثلية- معادلة التكاليف المختلفة للمخزون.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للبالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير دوغيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي يارث
	هانز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيبيرت جيلارد
	جيمس جيه ليسترينغ
	ولرن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفري وليتيفتوتون
	تقسومي يامادا

أساس الإستهتاجات

يرافق أساس الإستهتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستهتاج ١ يلخص أساس الإستهتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستهتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢ المخزون في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستهتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله للمبني حول مشاريع لفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والنظر في بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستهتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تتمثل في إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المخزون الموضوع من قبل معيار المحاسبة الدولي، فإن أساس الإستهتاجات لا يتناول المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

النطاق

الإشارة إلى نظام التكلفة التاريخية

إستهتاج ٤ أشار كل من الهدف ونطاق التطبيق في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ إلى "المعالجة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخية". وقد فسر البعض تلك العبارة على أنها تعني أن المعيار ينطبق فقط بموجب نظام التكلفة التاريخية ويسمح للمنشآت بخيار تطبيق أسس قياس أخرى، على سبيل المثال للقيمة العادلة.

إستهتاج ٥ قرر المجلس أنه يمكن النظر إلى هذه العبارة على أنها تتيح خياراً معيناً، ينتج عنه تطبيق غير متسق للمعيار. وبالتالي قام المجلس بحذف عبارة "في سياق نظام التكلفة التاريخية في محاسبة المخزون" ليبين أن المعيار ينطبق على كافة المخزونات التي لا يتم إغلاقها بشكل محدد من نطاق تطبيقه.

مخزون للتجار والوسطاء

إستهتاج ٦ اقترحت مسودة العرض استثناء مخزون غير منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والمعادن الخام من نطاق تطبيق المعيار إلى الحد الذي يتم فيه قياس هذه المخزونات بصفافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الصناعية الثابتة. إلا أن البعض لم يوافق على هذا الإغفاء من النطاق للأسباب التالية:

(أ) ينبغي أن ينطبق الإغفاء من النطاق على كافة أنواع المخزون الخالص للتجار والوسطاء؛

- (ب) تتمثل الممارسة القائمة التي ينبغي على التجار والوسطاء إتباعها في منهج تسويق العلامة بدلا من تقييم هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقيق؛ و
- (ج) لا تعتبر الإرشادات حول صافي القيمة القابلة للتحقيق الواردة في معايير المحاسبة الدولي ٢ مناسبة لتقييم مخزون التجار والوسطاء.

إستنتاج ٧ وجد المجلس أن هذه الملاحظات مقنعة. لذلك قرر أنه ينبغي أن لا ينطبق المعيار على قياس المخزون الخاص بالأفراد التاليين:

- (أ) منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقيق (كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢)، أو
- (ب) تجار ووسطاء السلع عندما يتم قياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع.

إستنتاج ٨ قرر المجلس كذلك أن قياس أثر المخزون على ربح أو خسارة الفترة ينبغي أن ينسجم مع خاصية قياس المخزون الذي من أجله يُسمح بالإعفاء. وبالتالي لتطبيق البند (أ) أو (ب)، يتطلب المعيار تضمين التغييرات في المبلغ المعترف به للمخزون في ربح أو خسارة الفترة. ويعتقد المجلس أن هذا مناسب بشكل محدد في حالة تجار ووسطاء السلع لأنهم يسعون إلى الاستفادة من تقلبات الأسعار والهيولامش التجارية.

معدلات التكلفة

إستنتاج ٩ أتاح الجمع بين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ والتفسير ١ الإتساق - معدلات التكلفة المختلفة للمخزون خيارا معينا بين معدلات الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) والمتوسط المرجح للتكلفة (المعالجة التحليلية) وطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) (المعالجة البديلة المسموحة). وقرر المجلس إلغاء البند المسموح به المتمثل في استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا.

إستنتاج ١٠ وتعامل طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أحدث بنود المخزون على أنه يتم بيعها أولا، وبالتالي يتم الاعتراف بالبنود المتبقية في المخزون كما لو أنها الأقدم. ولا تمثل هذه الطريقة عموما تمثيلا موثوقا لتكلفت المخزون الفعلية.

إستنتاج ١١ تعتبر طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا محاولة لمواجهة عجز واضح في نموذج المحاسبة التقليدي (قياس تكلفة مصروف السلع المباعة بالرجوع إلى الأسعار المهمة للمخزون المباعة، بينما يتم قياس إيرادات المبيعات بالأسعار الحالية). وتتفق الطريقة ذلك عن طريق وضع افتراض غير واقعي لتكلفة التكاليف.

إستنتاج ١٢ يكون غالبا استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا في الإبلاغ المالي مدفوعا بمتطلبات الضريبة، لأنه يؤدي إلى حساب تكلفة مصروف السلع المباعة باستخدام أحدث الأسعار التي يتم قطعها من الإيراد في تحديد الهامش الإجمالي. وتخفض هذه الطريقة من الأرباح بأسلوب يميل إلى عكس التأثير الذي ينتج عن الأسعار المتزايدة (المنخفضة) على تكلفة استبدال المخزون المباعة. إلا أن هذا التأثير يعتمد على العلاقة بين أسعار أحدث عمليات شراء المخزون وتكلفة الاستبدال في نهاية الفترة. لذلك، لا تعتبر هذه طريقة منظمة بحق لتحديد أثر الأسعار المتغيرة على الأرباح.

إستنتاج ١٣ يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا إلى الاعتراف بالمخزون في الميزانية العمومية بمبالغ ترتبط إلى حد ضئيل بمستويات التكلفة الحديثة للمخزون. إلا أن استخدام هذه الطريقة

يمكن أن يؤدي إلى تنويع الربح أو الخسارة، لا سيما عندما يفترض استخدام "المستويات الأقدم المحتفظ بها" من المخزون عندما يكون المخزون منخفضا إلى حد كبير. ومن المرجح جدا في هذه الظروف أنه سيتم استخدام المخزون الجديد نسبيا لتلبية الطلب المتزايد على المخزون.

إستنتاج ١٤ وقد ناقش بعض المجابون أن استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا مميزات في بعض الظروف لأنها تؤدي جزئيا إلى تعديل الربح أو الخسارة لاستيعاب التغيرات في الأسعار. وقد توصل المجلس إلى أنه من غير الملائم أن يتم السماح باستخدام منهج يؤدي إلى قياس ربح أو خسارة الفترة لا يتسجم مع قياس المخزون لأغراض الموزانية العمومية.

إستنتاج ١٥ وجدل اخرون أنه في بعض الصناعات، مثل صناعة النفط والغاز، تتحكم الإعتبارات الأمنية بمستويات المخزون وغالبا ما تمثل تسعين يوما من المبيعات كحد أدنى. ويناقشون كذلك أنه، في هذه الصناعات، يمكن استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا أداء المنشأة بشكل أفضل لأن المخزونات المحتفظ بها كمخزون ضمان يعد أقرب إلى الأصول طويلة الأجل من رأس المال العامل.

إستنتاج ١٦ لم يقتنع المجلس بهذه المناقشات لأن مخزونات الضمان هذه لا تتطابق مع المستويات التاريخية بموجب حساب طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ١٧ وناقش بعض المجابون أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال، عند قياس نفائات الفحم أو لكرام الحديد أو الخردة المعدنية (أي حين يتم إعادة ملئ حاويات المخزون من خلال تعويض كامل الكمية)، تمكن طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا التدفق المادي الفعلي للمخزون.

إستنتاج ١٨ توصل المجلس إلى أن تقييم هذا المخزون يتبع منهج مباشر لتحديد التكلفة تتطابق فيه التشفقات المادية الفعلية مع للتكاليف المباشرة، وهي طريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ١٩ قرر المجلس إلغاء استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا بسبب نقص مصداقيتها في تمثيل تكلفات المخزون. ولا يستثنى هذا القرار طرق تكاليف محددة تعكس تكلفات المخزون المشابهة لطريقة الوارد أخيرا بصرف أولا.

إستنتاج ٢٠ أقر المجلس أنه، في بعض الاختصاصات، يمكن استخدام طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا لأغراض الضريبة فقط إذا كانت تُستخدم تلك الطريقة أيضا لأغراض المحاسبة. إلا أن المجلس استنتج أن الإعتبارات الضريبية لا توفر أساسا مناسباً من المفاهيم لاختيار المعالجة المحاسبية للملائمة وأنه من غير المقبول السماح باستخدام معالجة محاسبية أقل مستوى فقط بسبب الأنظمة والفرق الضريبية في الخصائص معينة. وقد يشكل هذا قضية بالنسبة لسلطات الضريبة المحلية.

إستنتاج ٢١ يتابع معيار المحاسبة الدولي ٢ السماح باستخدام كلا من طريقة الوارد أولا بصرف أولا وطريقة المتوسط المرجح للمخزون القابل للتبادل.

تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة

إستنتاج ٢٢ للقررت مسودة العرض حذف الفقرات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢ التي تطلبت الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة، لأن هذا الإفصاح مطلوب في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

إستنتاج ٢٣ وقد لاحظ بعض المجابون أن معيار المحاسبة الدولي ١ لا يتطلب بشكل محدد الإفصاح عن تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة عند عرض تحليل المصاريف الذي يستخدم تصنيفاً يركز على وظيفتها. وقد ناقشوا أن هذه المعلومات مهمة لفهم البيانات المالية. لذلك قرر المجلس أن يقتضي هذا الإفصاح بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معايير المحاسبة الدولية ٢ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

ويوضح هذا الجدول أيضاً كيفية دمج متطلبات التفسير ١ في النسخة الحالية من معايير المحاسبة الدولية ٢.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢
٢٣	٣٥	١١٦	٢٠	الموضوع	١
٣٤	٣٦	١٧	٢١	٢، ٣	١
٣٥	٣٧	١٨	٢٢	لا يوجد	٢
٣٦	لا يوجد	١٩	٢٣	٤	٣
٣٧	٣٦	٢٠	٢٤	٦	٤
٣٨	٣٨	٢١	٢٥	٨	٥
٣٩	٣٩	٢٢	٢٧	٩	٦
٤٠	لا يوجد	٢٣	لا يوجد	١٠	٧
٤١	٤٠	٢٤	لا يوجد	١١	٨
لا يوجد	٣	٢٥	٢٨	لا يوجد	٩
لا يوجد	٥	٢٦	٢٩	١٢	١٠
لا يوجد	٧	٢٧	٣٠	١٣	١١
لا يوجد	١٨	٢٨	٣١	١٤	١٢
لا يوجد	٤١	٢٩	٣٢	١٥	١٣
لا يوجد	٤٢	٣٠	٣٣	١٦	١٤
تفسير-١	٢٦، ٢٥	٣١	٣٤	١٧	١٥
		٣٢	لا يوجد	١٩	١٦

معيـار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمطلحة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

للتقـرات

معيـار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

	الهدف
٣ - ١	التطقي
٥ - ٤	فوقـد مـطـومـات التدفق النقدي
٩ - ٦	التعاريف
٩ - ٧	النقدية وما يعادلها
١٧ - ١٠	عرض بيان التدفق النقدي
١٥ - ١٣	النشاطات التشغيلية
١٦	النشاطات الإستثمارية
١٧	النشاطات التمويلية
٢٠ - ١٨	التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية
٢١	التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية
٢٤ - ٢٢	التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ
٢٨ - ٢٥	التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية
٣٤ - ٣١	الفائدة وتوزيعات الأرباح
٣٦ - ٣٥	الضرائب على الدخل
٣٨ - ٣٧	الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة
٤٢ - ٣٩	شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى
٤٤ - ٤٣	الصناعات غير النقدية
٤٧ - ٤٥	مكونات النقدية وما يعادلها
٥٢ - ٤٨	إلصاحات أخرى
٥٣	تاريخ للتطبيق
	الملاحق
	أ. بيان التدفقات النقدية لمشروع غير المنشأة المالية
	ب. بيان التدفقات النقدية لمنشأة مالية

إن معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي" مبين في الفقرة ١-٥٣. تتناول جميع الفقرات في التلخيص ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ٧ في سياق الهدف منه متقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها* معيار المحاسبة الدولي ٨ "المباني المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق المباني المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٧

بيان التدفق النقدي

الهدف

إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحلجات المشروع في استخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها.

والهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

١ على المشروع إعداد بيان التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية.

٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي السابع، القائمة للتغيرات في المركز المالي الموافق عليه في يوليو ١٩٧٧.

٣ يهتم مستخدمو البيانات المالية بالكيفية التي يولد ويستخدم فيها المشروع النقدية وما يعادلها. وهذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة نشاطات المشروع وعما إذا كان يمكن النظر إلى النقدية كنتاج للمشروع كما هو الحال بالنسبة للمنشأة المالية. فالمشاريع تحتاج إلى النقدية ولنفس الأسباب جوهرياً رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد. فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها، ولدفع التزاماتها وتوفير العوائد للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تقديم بيان التدفق النقدي.

فوائد معلومات التدفق النقدي

١١ عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالاقتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم لتغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وتغيرتها على الوفاء بالدين) وتغيرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس الصلبيات والأحداث.

٥ غالباً ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التكتفلات النقدية المستقبلية. وهي مفيدة كذلك في اختبار دقة التقديرات السابقة للتكتفلات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

التعاريف

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:

النقدية وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحويل إلى مبلغ معلوم من النقد وهي غير خاضعة لمخاطر هامة تغير القيمة.

التكتفلات النقدية وهي عبارة عن التكتفلات الدائنة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

النشاطات التشغيلية وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

النشاطات الاستثمارية وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

النشاطات التمويلية وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

النقدية وما يعادلها

٧ يتم الاحتفاظ عادة بالبنود بمعادلات النقد من أجل مواجهة الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الاستثمار أو الأغراض الأخرى. ولأجل أن يكون الاستثمار مؤهلاً لاعتباره معادلاً للنقدية يجب أن يكون قابلاً للتحويل إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة. لذلك يكون الاستثمار مؤهلاً عادة لإعتباره معادلاً للنقد عندما يكون موعد استحقاقه قصير الأجل أي ٣ أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. أما الاستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها، نقدية معادلة، مثال ذلك حالة شراء أسهم ممتازة خلال فترة قصيرة من تاريخ استحقاقها وتاريخ استرداد محدد.

٨ يعتبر الإقتراض من البنوك عموماً نشاطات تمويلية. ولكن في بعض البلدان تشكل 'حسابات السحب على المكشوف' والتي تكون قليلة للمداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع. وفي هذه الحالات تدخل 'حسابات السحب على المكشوف' كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات للبنك غالباً بتذبذب رصيد البنك من كونه رصيداً موجباً إلى رصيد 'سحب على المكشوف'.

٩ يستبعد من التكتفلات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادل النقدية بسبب أن هذه المكونات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة وليس جزءاً من النشاطات التشغيلية والاستثمارية أو التمويلية، فإدارة النقدية تتضمن استثمار النقدية الزائدة في بنود معادلة النقدية.

عرض بيان التدفق النقدي

١٠ يجب أن يظهر بيان التدفق النقدي التكتفلات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

١١ يعرض المشروع تكلفاته النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملاءمة لأصله. فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمشروع كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

١٢ قد تشمل عملية واحدة تكلفات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن كلا الفائدة وأصل القرض فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية

١٣ يعتبر مبلغ التكاليف النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشراً أساسياً عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تكلفات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، ودفع أرباح الأسهم، والقيام باستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر تمويل خارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتكاليف النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالإعتران مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتكاليف النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤ تشق التكاليف النقدية من النشاطات لتشغيلية من النشاطات الرئيسية المنتجة للإيراد في المشروع. وعليه، فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة. من أمثلة للتكاليف النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي :

- (أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- (ب) المقبوضات النقدية من الأتوات والرسوم والوصول والإيراد الأخر؛
- (ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛
- (د) المدفوعات النقدية للموظفين أو بالتبعية عنهم؛
- (هـ) المدفوعات والمقبوضات النقدية لمشروع التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛
- (و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛ و
- (ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محققة بها للتعامل أو الإتجار.

بعض العمليات المالية، مثل بيع أحد بنود الألات قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. إلا أن التكاليف النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تكلفات نقدية من النشاطات الاستثمارية.

١٥ قد يحتفظ المشروع ب أوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو الإتجار، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون السلعي المشتري خصيصاً لإعادة البيع. وعليه فإن التكاليف النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المكتناة لأغراض التعامل أو الإتجار تصنف على أنها نشاطات تشغيلية، وبالمثل فإن المدفوعات النقدية مقدما والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصنف عادة على أنها نشاطات تشغيلية حيث أنها ذات صلة بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد في ذلك المشروع.

النشاطات الإستثمارية

١٦ يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الإستثمارية أمراً هاماً لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. فيما يلي أمثلة للتدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- (أ) المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك المعادة لتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والمصانع والمعدات التي يقوم المشروع بتشبيدها ذاتياً؛
 - (ب) المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
 - (ج) المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى وللحصول في المشاريع المشتركة (عدا المدفوعات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو تلك المقناة لأغراض التعامل أو الإيجار)؛
 - (د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أو الحصول في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقناة لأغراض التعامل أو الإيجار)؛
 - (هـ) السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى (عدا السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية)؛
 - (و) المقبوضات النقدية من مباد السلفيات والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى (عدا تلك السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية)؛
 - (ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقة، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند إقضاء هذه العقود لخايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛ و
 - (ح) المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقة وعقود الخيار وعقود التبادل إلا عند إقضاء هذه العقود لخايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.
- عندما تتم المحاسبة عن العقد على أساس أنه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للوضع الذي تمت حمايته.

النشاطات التمويلية

١٧ أن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- (أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛
- (ب) المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛
- (ج) المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، ولورق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من الإقراضات قصيرة أو طويلة الأجل؛
- (د) المدفوعات النقدية لمداد المبالغ المقرضة؛ و
- (هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

١٨ يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام إما :

- (أ) الطريقة المباشرة؛ والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو
- (ب) الطريقة غير المباشرة؛ والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بأثر الصافي ذات الطبيعة غير النقدية وبإلية مبالغ موزعة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتوقعة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩ وتشجع المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام "الطريقة المباشرة" حيث أنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى "الطريقة غير المباشرة". فعند استخدام "الطريقة المباشرة" يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

- (أ) من المجالات المحاسبية للمشروع؛ أو
- (ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (إيراد الفوائد والدخل المشابه ومصروف الفوائد والأعباء المشابهة للمنشآت المالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل عن:
- (١) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلمي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛
- (٢) البنود غير النقدية الأخرى؛ و
- (٣) البنود النقدية الأخرى التي لها أثر استثماري أو تمويلي.

٢٠ بموجب "الطريقة غير المباشرة"، يحدد صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالأثر من :

- (أ) التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلمي والذمم المدينة والذمم الدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي؛
- (ب) البنود غير النقدية مثل الإستهلاكات والمخصصات والضرائب الموزعة، وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المتحققة والأرباح غير الموزعة من الشركات الزميلة وحقوق الأقلية؛ و
- (ج) جميع البنود النقدية الأخرى ذات الأثر الاستثماري والتمويلي.

وكأسلوب بديل، يمكن أن يعرض صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بموجب "الطريقة غير المباشرة"، وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصّل عنها في بيان الدخل والتغيرات التي طرأت خلال الفترة في بنود المخزون السلمي والذمم المدينة والدائنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية والتمويلية

٢١ يجب على المشروع أن يعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الاستثمارية والتمويلية، باستثناء التدفقات النقدية الواردة في الفقرات (٢٢) و(٢٤) والتي تعرض على أساس صافي المبلغ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافي المبالغ

٢٢ يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التالية على أساس الصافي:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نوبة عن الصلاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات الصل بدلًا من نشاطات المنشأة؛ و

(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للنفود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، ومبالغها كبيرة وتواريخ الاستحقاق قصيرة.

٢٣ من أمثلة المدفوعات و المقبوضات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (أ) ما يلي:

(أ) قبول وصداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك؛

(ب) أموال يحتفظ بها لصالح الصلاء في مشروع إستثماري؛ و

(ج) الإيجارات المتحصلة بالثابتة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.

من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المذكورة في الفقرة ٢٢ (ب) الدفعات النقدية والتسديدات للخاصة بما يلي:

(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بصلاء بطلقات الإئتمان؛

(ب) شراء وبيع الإستثمارات؛ و

(ج) الإقراضات قصير الأجل الأخرى، مثل تلك القروض التي يكون لها فترة استحقاق ثلاث شهور أو أقل.

٢٤ يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس صافي:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الفوائض وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد؛

(ب) إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى؛ و

(ج) السلف النقدية والقروض المقدمة للصلاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥ يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف المساد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

٢٦ يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتاريخ التدفقات النقدية.

٢٧ يجب التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". وهذا يسمح باستخدام معدل صرف يقارب سعر الصرف الفعلي. فطى سبيل المثال فإن المتوسط المرجح لسعر الصرف لفترة معينة يمكن أن يستخدم لتسجيل عمليات بالعملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. إلا أن المعيار

المحاسب الدولي ٢١ لا يسمح باستخدام معدل الصرف بتاريخ الميزانية العمومية عند ترجمة التكاليف النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

٢٨ لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تكاليف نقدية. ولكن يجري التقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التكاليف النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التكاليف النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات، إن وجدت كما لو تم التقرير عن التكاليف النقدية على أساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

٢٩ [تم إلغاؤها]

٣٠ [تم إلغاؤها]

الفائدة وتوزيعات الأرباح

٣١ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل التكاليف النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

٣٢ يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التكاليف النقدية سواء تم الاعتراف بالفائدة كمصرف في بيان الدخل أو تم رسميتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٣، "تكاليف الاقتراض".

٣٣ يتم تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة عادة على أنها تكاليف نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التكاليف النقدية من قبل المشاريع الأخرى. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تكاليف نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وبكبدل لذلك، يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تكاليف نقدية تمويلية، وتكاليف نقدية استثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد للاستثمارات.

٣٤ يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة كتكليف نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وبكبدل لذلك يمكن تصنيف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها إحدى مكونات التكاليف النقدية من النشاطات التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المشروع على دفع توزيعات الأرباح من خلال التكاليف النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التكاليف النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة. ويجب تصنيفها كتكاليف من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

٣٦ تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات يلتزم عنها تكاليف نقدية تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية في بيان التكاليف النقدية. وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الاستثمارية أو النشاطات التمويلية، فإن التكليف النقدي المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده ويمكن أن ينشأ في فترة مختلفة عن فترة حدوث التكاليف النقدية للصناعة الأساسية. وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تكاليف من العمليات التشغيلية. ولكن عندما يكون من

الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة إفراديه ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها من نشاطات استثمارية أو تمويلية فإن التدفق النقدي من الضرائب في هذه الحالة يصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب. وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من فئة واحدة من النشاطات فله يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة.

الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

عندما تتم المحاسبة عن الاستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على أساس استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التدفق النقدي. على سبيل المثال، عن توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨ المشروع الذي يظهر حصته في منشأة سيطر عليها مشتركاً "نظر المعيار المحاسبي الدولي ٣١، المحصور في المشاريع المشتركة"، والتي تستخدم طريقة التوحيد النسبي، تدخل ضمن قائمتها الموحدة للتدفقات النقدية حصتها النسبية في التدفقات النقدية للمنشأة المملوكة بالمشاركة. والمشروع الذي يصدر تقريراً عن مثل هذه المصلحة باستخدام طريقة حقوق الملكية تدخل في بيئاتها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار استثمارها في المنشأة المملوكة بالمشاركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة المملوكة بالمشاركة.

شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٣٩ إن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات استثمارية.

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح، وبشكل إجمالي، بالنسبة لكل من عمليات الشراء والبيع للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

(أ) القيمة الإجمالية للشراء أو الاستبعاد ؛

(ب) الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعقله من قيمة الشراء أو الاستبعاد ؛

(ج) مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراؤها أو استبعادها؛

(د) مبلغ الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراؤها أو استبعادها، مخصصة حسب كل مجموعة رئيسية.

٤١ إن للعرض المنفصل لأثر التدفقات النقدية بالنسبة لشراء أو بيع الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى كبنود إفراديه بالإضافة للإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول والالتزامات المشتراه أو المستبعد، يساعد في تمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا يتم طرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن الاستبعاد من تلك الآثار الناتجة عن الشراء.

٤٢ إن المبلغ الإجمالي للنقدية المدفوعة أو المقبوضة للشراء أو البيع يظهر في بيان التدفقات النقدية صافياً من النقدية وما يعادلها المشتراه أو المستبعد.

العمليات غير النقدية

٤٣ إن العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من بيان التكاليف النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الإستثمارية والتمويلية.

٤٤ هناك العديد من النشاطات الإستثمارية والتمويلية لا يكون لها أثر مباشر على التكاليف النقدية الجارية بالرغم أنها تؤثر على رأس المال وهيكل الأصول في المشروع. إن استبعاد العمليات غير النقدية من بيان التكاليف النقدية يتفق مع هدف بيان التكاليف النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تكاليف نقدية في الفترة الجارية. من أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

- (أ) امتلاك الأصول إما بواسطة الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق عقود التأجير التمويلية؛
- (ب) امتلاك مشروع ما بواسطة إصدار أسهم مقبل ثمن للشراء؛ و
- (ج) تحويل المديونية إلى حقوق ملكية.

مكونات النقدية وما يعادلها

٤٥ يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض تسوية بين المبلغ في بيان التكاليف النقدية مع البنود المقللة لها في الميزانية الصومية.

٤٦ في ضوء تعدد ممارسات إدارة النقدية والقرصنة المصرفية حول العالم، ومن أجل الإلتزام بالمعيار المحاسبي الدولي ١، 'عرض البيانات المالية'، يجب على المشروع الإفصاح عن السياسة التي يطبقها بالنسبة لتحديد مكونات النقدية وما يعادلها.

٤٧ يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها، فمثلاً يتم الإفصاح عن التغير في تصنيف الأدوات المالية والتي اعتبرت في السابق على أنها جزء من محفظة الإستثمار في الأوراق المالية للمشروع، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ 'السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء'.

إفصاحات أخرى

٤٨ يجب على المشروع الإفصاح، مع تطبيق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة.

٤٩ هناك ظروف متعددة تكون فيها أرصدة النقدية وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع غير متوفرة للإستعمال من قبل المجموعة. من أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابة أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفرة للإستعمال العام من قبل الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى.

٥٠ يمكن أن تكون هناك معلومات إضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لتفهم المركز المالي وسهولة المشروع. إن الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تطبيق الإدارة، يعد أمراً مرغوباً به ويمكن أن يشمل:

- (أ) مبالغ التسهيلات الائتمانية غير المسحوبة والتي يمكن أن تكون متوفرة لأغراض النشاطات التشغيلية المستقبلية أو لمداد التزامات رأسمالية مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات؛
- (ب) المبالغ الإجمالية للتكفات النقدية من كل من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المشروع في المشاريع المشتركة والمفصح عنها باستخدام طريقة للتجميع الجزئي؛
- (ج) المبالغ الإجمالية للتكفات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة الإنتاجية مفصولة عن تلك التكفات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية؛ و
- (د) مبالغ التكفات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية لكل صناعة وقطاع جغرافي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٤، "تقديم التقارير حول القطاعات").

٥١ يعتبر الإفصاح المنفصل للتكفات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتكفات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالاستثمار بشكل ملائم بالنسبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. فالمشروع الذي لا يقوم بالاستثمار بشكل ملائم للمحافظة على الطاقة التشغيلية يمكن أن يعرض ربحيته المستقبلية للخطر من أجل السيولة الجارية وتوزيعات الأرباح لمالكي المنشأة.

٥٢ إن الإفصاح عن التكفات النقدية من القطاعات يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التكفات النقدية للمشروع ككل وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توافر وتنوع التكفات النقدية من القطاعات.

تاريخ التطبيق

٥٣ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق أ

بيان التدفقات النقدية لمشروع غير المنشأة المالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

- ١ تظهر الأمثلة مبالغ الفترة الحالية فقط. إن المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة مطلوب تقديمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية".
- ٢ تم إعطاء معلومات من بيان الدخل والميزانية العمومية لتوضيح كيفية اشتقاق بيان التدفقات النقدية وبالطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة" لم يقدم أيًا من بيان الدخل أو الميزانية العمومية وفقاً لمتطلبات الإفصاح والعرض في معايير المحاسبة الدولية.
- ٣ إن المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ملائمة لأعداد قائمة التدفقات النقدية:

- لقد تم امتلاك جميع أسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم السوقية المعادلة للأصول و الإلتزامات المشتراة على النحو التالي:

١٠٠	المخزون الملمعي
١٠٠	الذمم المدينة
٤٠	النقدية
٦٥٠	المتكاثرات والمصانع والمعدات
١٠٠	الذمم الدائنة للتجارية
٢٠٠	ديون طويلة الأجل

- لقد تم الحصول على مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال العادية ومبلغ ٢٥٠ أخرى تم الحصول عليها من اقتراض طويل الأجل.
- كان مبلغ مصروف الفائدة ٤٠٠ دفع منها ١٧٠ خلال الفترة. كما دفع مبلغ ١٠٠ خلال الفترة كمصروف فائدة يخص فترة سابقة.
- بلغت أرباح الأسهم المدفوعة مبلغ ١,٢٠٠.
- كان إلتزام الضريبة في بداية الفترة ونهايتها ١,٠٠٠ و ٤٠٠ على التوالي. خلال الفترة أدرجت ضرائب إضافية قدرها ٢٠٠. وبلغت الضرائب المستقطعة عن الأرباح المقبوضة ١٠٠.
- امتلكت المجموعة خلال الفترة المحاسبية متكاثرات ومصانع ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ١,٢٥٠ منها مبلغ ٩٠٠ أشتريت بواسطة غود تاجر تمويل. كما تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء متكاثرات ومصانع ومعدات.
- تم بيع معدات مصنع تكلفتها الأصلية ٨٠ ومجموع استهلاكها ٦٠ مقابل مبلغ قدره ٢٠.
- تضمن رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية سنة ٢٠-٢٠ على فائدة مستحقة القبض قدرها ١٠٠.

قائمة الدخل الموحدة للفترة المنتهية في ٢٠٢٠

٣٠,٦٥٠	المبيعات
(٢٦,٠٠٠)	تكلفة المبيعات
٤,٦٥٠	مجمد الربح
(٤٥٠)	الإستهلاك
(٩١٠)	المصاريف البيعية والإدارية
(٤٠٠)	مصرفو القفلة
٥٠٠	إيراد الإستثمار
(٤٠)	خسارة صرف عملات أجنبية
٣,٣٥٠	الربح قبل الضريبة
(٣٠٠)	ضريبة الدخل
٣,٠٥٠	الربح

الميزانية العمومية الموحدة كما في نهاية ٢٠٢٠

١-٢٠	٢-٢٠	الأصول
١٦٠	٢٣٠	التقديرة وما يعادلها
١,٢٠٠	١,٩٠٠	الذمم المدينة
١,٩٥٠	١,٠٠٠	المخزون
٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	محفظة إستثمارية
١,٩١٠	٣,٧٣٠	الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة
(١,٠٦٠)	(١,٤٥٠)	الإستهلاك المتراكم
٨٥٠	٢,٢٨٠	الممتلكات والمصانع والمعدات - الصافي
٦,٦٦٠	٧,٩١٠	مجموع الأصول
		الإلتزامات
١,٨٩٠	٢٥٠	الذمم الدائنة
١٠٠	٢٣٠	فائدة مستحقة الدفع
١,٠٠٠	٤٠٠	ضرائب دخل مستحقة الدفع
١,٠٤٠	٢,٣٠٠	ديون طويلة الأجل
٤,٠٣٠	٣,١٨٠	مجموع الإلتزامات
		حقوق المساهمين
١,٢٥٠	١,٥٠٠	رأس المال
١,٣٨٠	٢,٢٣٠	أرباح مدورة
٢,٦٣٠	٤,٧٣٠	مجموع حقوق المساهمين
٦,٦٦٠	٧,٩١٠	مجموع الإلتزامات وحقوق المساهمين

قائمة التدفق النقدي بالطريقة المباشرة (فقرة ١١٨)

٢-٢.

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
٣٠,١٥٠	متحصلات نقدية من العملاء
(٢٧,٦٠٠)	مدفوعات نقدية للموردين والموظفين
٢,٥٥٠	النقدية الناتجة من العمليات
(٧٧٠)	فائدة مدفوعة
(٩٠٠)	ضريبة دخل مدفوعة
١,٣٨٠	صافي النقدية من النشاطات التشغيلية
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
	امتلاك الشركة التابعة (X)، بعد طرح النقدية المشتراة
(٥٥٠)	(إيضاح أ)
(٣٥٠)	شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)
٢٠	متحصلات من بيع معدات
٧٠٠	فائدة مقبوضة
٧٠٠	أرباح أسهم مقبوضة
(٤٨٠)	صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الإستثمارية
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
٢٥٠	متحصلات من إصدار أسهم رأس المال
٢٥٠	متحصلات من الإقراض طويل الأجل
(٩٠)	مدفوعات لإلتزامات عقد إيجار تمويلي
(١,٢٠٠)	أرباح أسهم مدفوعة (١)
(٧٩٠)	صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية
١١٠	صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها
١٢٠	النقدية وما يعادلها في بداية الفترة (إيضاح ج)
٢٣٠	النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة (إيضاح ج)

(١) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة (فقرة ١٨ ب)

٢-٢٠

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
٣,٣٥٠	صافي الربح قبل الضرائب والبند غير العادي
	تعديلات عن:
٤٥٠	الإستهلاك
٤٠	خسارة صرف عملات أجنبية
(٥٠٠)	إيراد الإستثمارات
٤٠٠	مصروف الفائدة
٣,٧٤٠	
(٥٠٠)	الزيادة في الذمم المدينة التجارية والأخرى
١,٠٥٠	النقص في المخزون
(١,٧٤٠)	النقص في الدائنون التجاريون
٢,٥٥٠	التدفقة الناتجة من العمليات
(٢٧٠)	الفائدة المدفوعة
(٩٠٠)	ضريبة الدخل المدفوعة
١,٣٨٠	صافي التدفد من النشاطات التشغيلية
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
(٥٥٠)	امتلاك الشركة التابعة (X) بعد طرح التدفد المشتراة (إيضاح أ)
(٣٥٠)	شراء ممتلكات ومصانع ومعدات (إيضاح ب)
٢٠	متحصلات من بيع معدات
٢٠٠	الفائدة المقبوضة
٢٠٠	أرباح الأسهم المقبوضة
(٤٨٠)	صافي للتدفد المستخدمة في النشاطات الإستثمارية
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
٢٥٠	المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال
٢٥٠	المتحصلات من الإقتراض طويل الأجل
(٩٠)	مدفوعات الإقترامات عقد إيجار تمويلي
(١,٢٠٠)	أرباح الأسهم المدفوعة ^(١)
(٧٩٠)	صافي للتدفد المستخدمة في النشاطات التمويلية
١١٠	صافي الزيادة في التدفد وما يعادلها
١٢٠	التدفد وما يعادلها في أول الفترة (إيضاح ج)
٢٣٠	التدفد وما يعادلها في آخر الفترة (إيضاح ج)

(١) يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي.

إيضاحات حول بيان التدفقات النقدية (الطريقتين "المباشرة" و"غير المباشرة")

أ. امتلاك الشركة التابعة

امتلكت المجموعة الشركة (X) خلال الفترة. وكانت القيم العادلة للأصول والالتزامات المشتراة كما يلي:

٤٠	نقدية
١٠٠	مخزون
١٠٠	نعم مدينة
٦٥٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
(١٠٠)	دائنون تجاريون
(٢٠٠)	دين طويل الأجل
٥٩٠	إجمالي سعر الشراء
(٤٠)	يطرح النقدية في شركة (X)
٥٥٠	التدفق النقدي المستخدم في شراء الشركة التابعة بعد طرح للنقدية المشتراة

ب. ممتلكات ومصانع ومعدات

إُشترت المجموعة أثناء الفترة ممتلكات ومصانع ومعدات بكلفة إجمالية قدرها ١٢٥٠ منها ٩٠٠ تم تملكها بواسطة عقد إيجار تمويلي. وقد تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.

ج. النقدية وما يعادلها

تتكون النقدية وما يعادلها من النقدية في الصندوق والأرصدة لدى البنوك، والاستثمارات في أدوات السوق النقدية. وتتألف النقدية وما يعادلها الظاهرة في بيان التدفق النقدي من مبالغ الميزانية الصومية التالية:

٢-٢٠	١-٢٠	
٤٠	٢٥	النقدية في الصندوق وأرصدة في البنوك
١٩٠	١٣٥	إستثمارات قصير الأجل
٢٣٠	١٦٠	النقدية وما يعادلها كما تم التقرير عنها سابقاً
-	(٤٠)	أثر التخفيضات في أسعار الصرف
٢٣٠	١٢٠	النقدية وما يعادلها كما تم إعادة عرضها

تحتوي النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة على ودائع لدى البنوك مقدارها ١٠٠ محتفظ بها لدى الشركة التابعة وهي غير قابلة للتحويل بحرية للشركة لقابضة بسبب قيود على تحويل العملات.

للمجموعة تسهيلات ائتمانية غير مسحوبة قدرها ٢,٠٠٠ يمكن استخدام ٧٠٠ منها فقط للتوسع في المستقبل.

د. معلومات عن القطاعات

المجموع	قطاع ب	قطاع أ
١,٣٨٠	(١٤٠)	١,٥٢٠
(٤٨٠)	١٦٠	(٦٤٠)
(٧٩٠)	(٢٢٠)	(٥٧٠)
١١٠	(٢٠٠)	٣١٠

التدفقات النقدية من :

للنشاطات التشغيلية

للنشاطات الاستثمارية

للنشاطات التمويلية

طريقة عرض بديلة ("الطريقة غير المباشرة")

كاملوب بديل في قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة، فإنه يجري أحياناً عرض الربح التشغيلي قبل التغييرات في رأس المال العامل كما يلي:

٣٠,٦٥٠	إيرادات بعد استبعاد دخل الاستثمارات
(٢٦,٩١٠)	يطرح: المصاريف التشغيلية بعد استبعاد الإستهلاك
٣,٧٤٠	الربح التشغيلي قبل التغييرات في رأس المال العامل

الملحق ب

بيان التشفقات التقدي لمنشأة مالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

- ١ يظهر المثال مبالغ لفترة الحالية فقط بينما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية بظهور المبالغ المقابلة لفترة السابقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ١ 'عرض البيانات المالية'.
- ٢ قدم المثال بإستخدام "الطريقة المباشرة".

٢-٢٠

التشفقات التقدية من النشاطات التشغيلية	
٢٨,٤٤٧	مقبوضات الفوائد والمولات
(٢٣,٤٦٣)	مدفوعات الفوائد
٢٣٧	استرداد قروض كانت قد شطبّت سابقاً
(٩٩٧)	مدفوعات نقدية للموظفين والموردين
٤,٢٢٤	الربح للتشغيلي قبل التغيرات في الأصول التشغيلية
الزيادة (النقص) في الأصول التشغيلية :	
(٦٥٠)	الأموال قصيرة الأجل
٢٣٤	الودائع المحتفظ بها لأغراض قانونية أو رقابية
(٢٨٨)	الأموال المقدمة كسلف للعملاء
(٣٦٠)	صافي الزيادة في الذمم المدينة لبطاقات الائتمان
(١٢٠)	أوراق مالية أخرى متدولة قصير الأجل
الزيادة (النقص) في الإلتزامات التشغيلية:	
٦٠٠	ودائع العملاء
(٢٠٠)	شهادات يوداع قفلة للتداول
٣,٤٤٠	صافي التقدية من النشاطات التشغيلية قبل ضريبة الدخل
(١٠٠)	ضريبة دخل مدفوعة
٣,٣٤٠	صافي التقدية من النشاطات التشغيلية
التشفقات التقدية من النشاطات الإستثمارية	
٥٠	بيع الشركة التابعة (y)
٢٠٠	أرباح أسهم مقبوضة
٣٠٠	فائدة مقبوضة
١,٢٠٠	المتحصلات من بيع أوراق مالية غير متدولة
(٦٠٠)	شراء أوراق مالية غير خاضعة متدولة
(٥٠٠)	شراء ممتلكات ومصانع ومعدات
٦٥٠	صافي التقدية من النشاطات الإستثمارية

يتبع الصفحة السابقة

التنقلات النقدية من النشاطات التمويلية

١,٠٠٠	إصدار قروض
٨٠٠	إصدار أسهم ممتازة بضمنان شركة تابعة
(٢٠٠)	إعادة تسديد قروض طويلة الأجل
(١,٠٠٠)	صافي النقص في القروض الأخرى
(٤٠٠)	أرباح أسهم مدفوعة

صافي النقدية من النشاطات التمويلية

قار التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة

٢٠٠
٦٠٠
٤,٧٩٠
٤,٠٥٠
٨,٨٤٠

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلنة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة

التغيرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٨

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

٢-١	الهدف
٤-٣	النطاق
٦-٥	تعريف
٣١-٧	السياسات المحاسبية
١٢-٧	إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
١٣	للتماتية في السياسات المحاسبية
٣١-١٤	التغيرات في السياسات المحاسبية
٢٧-١٩	تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية
٢٢	التطبيق بأثر رجعي
٢٧-٢٣	للقيد على التطبيق بأثر رجعي
٣١-٢٨	الإصحاح
٤٠-٣٢	التغيرات في التقديرات المحاسبية
٤٠-٣٩	الإصحاح
٤٩-٤١	الأخطاء
٤٨-٤٣	أبود إعادة اليبقات بأثر رجعي
٤٩	الإصحاح عن أخطاء الفترة السابقة
	عدم قبلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر
٥٣-٥٠	رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي
٥٤	تاريخ التنفيذ
٦٥-٥٥	محب اليبقات الأخرى
	الملحق
	التعليقات على اليبقات الأخرى
	مصافحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٨
	أساس الإستنتاج
	الإرشادات التنفيذية
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء^١ مبين في الفقرة ٥٦-١ و الملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعيار الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ في سياق الهدف منه وللمناس الإستنتاجات مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٢ و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها^٣.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" محل معيار المحاسبة الدولي ٨ "تساقى الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتقديرات في السياسات المحاسبية" (المنفتح عام ١٩٩٣) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. كما يحل هذا المعيار محل التقديرات التالية:

- التقدير رقم ٢ الإتساق - رسمة تكاليف الإقراض
- التقدير رقم ١٨ الإتساق - الطرق البديلة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٨ المنفتح هذا كجزء من مشروعه المنطلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التطلعات والانتقادات التي أثرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتلخيصات الواردة في المعايير وللتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

- مقدمة ٣ وتلخصت الأهداف الرئيسية للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٨ فيما يلي:
- (أ) إلغاء البديل المسموح به للتطبيق بأثر رجعي للتقديرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة؛
- (ب) إلغاء مفهوم الخطأ الأساسي؛
- (ج) توضيح هرم الإرشادات الذي ترجع إليه الإدارة، والذي تقوم بدراسة قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق بشكل محدد؛
- (د) تحديد الحذوق أو البدائل الخاطئة المالية، وتوضيح كيفية تطبيق مفهوم المالية عند تطبيق السياسات المحاسبية وتصويب الأخطاء؛ و
- (هـ) تضمين الإجماع في التقدير ٢ الإتساق - رسمة تكاليف الإقراض* والتقدير ١٨ الإتساق - الطرق البديلة*.

مقدمة ٤ لم يقم المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

التغييرات عن المتطلبات السابقة

مقدمة ٥ يتم إنهاء وصف التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.

اختيار السياسات المحاسبية

مقدمة ٦ تم نقل متطلبات اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" إلى هذا المعيار. ويقوم المعيار بتحديث هرم الإرشادات الصليق الذي ترجع إليه الإدارة والذي تقوم بدراسة قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنطبق بشكل محدد.

المالية

مقدمة ٧ يعرف المعيار الحذوفات أو البيانات الخاطئة المالية. ويشترط ما يلي:

- (أ) يجب أن لا يتم تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. ويعتبر هذا مكافئاً للنص الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ الذي يفيد بعدم ضرورة القيام بالإصحاحات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت المعلومات غير مادية.
- (ب) لا تمثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مالية.
- (ج) ينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة المالية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها.

التغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وتصويب أخطاء الفترة السابقة

مقدمة ٨ يقتضي المعيار التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب أخطاء الفترة السابقة. كما يلغي البديل المسموح به في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨.

- (أ) لتضمن التحديد الناتج من تغيير السياسة المحاسبية أو مبلغ تصويب خطأ الفترة السابقة في ربح أو خسارة الفترة الحالية؛ و
- (ب) لعرض المعلومات المقارنة غير المتأثرة من البيانات المالية للفترة السابقة.

مقدمة ٩ نتيجة إلغاء البديل المسموح به، يتم عرض المعلومات المقارنة للفترة السابقة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة وكما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبداً.

عدم قابلية التطبيق

مقدمة ١٠ يحتفظ المعيار بمفهوم "عدم قابلية التطبيق" للإعفاء من تغيير المعلومات المقارنة عندما يستم تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي ويتم تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويتضمن المعيار الآن تعريفاً لمصطلح "عدم قابلية التطبيق" وإرشادات حول تفسيره.

مقدمة ١١ وينص المعيار أيضاً أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لما يلي:

- (أ) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة؛ أو
- (ب) حدوث خطأ في جميع الفترات السابقة.

تقوم المنشأة بتغيير المعلومات المقارنة كما لو أنه تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معمول به.

الأخطاء الأساسية

مقدمة ١٢ يلبي المعيار مفهوم الخطأ الأساسي وبالتالي التمييز بين الأخطاء الأساسية وغيرها من الأخطاء المالية. ويُعرف المعيار أخطاء الفترة السابقة.

الإفصاحات

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار الآن، أكثر من كونه يشجع، الإفصاح عن تغيير وشيك في السياسة المحاسبية عندما تحتاج المنشأة إلى تنفيذ معيار أو تغيير جديد تم إصداره لكنه لم يوضع موضع الإنفاذ بعد. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يقتضي الإفصاح عن المعلومات المعروفة أو القابلة للتقدير على نحو معقول المرتبطة بتقييم التأثير المحتمل لذي سيأتي عن تطبيق المعيار أو التغيير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة للتطبيق الأولي.

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار إفصاحاً أكثر تفصيلاً عن مبالغ التعديلات التي تنتج من تغيير السياسات المحاسبية أو تصويب أخطاء الفترة السابقة. ويقتضي القيام بذلك الإفصاحات لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية، وإذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة، فإنه يقتضي الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح الأصلية والمخفضة.

التغييرات الأخرى

مقدمة ١٥ تم نقل متطلبات العرض لربح أو خسارة الفترة إلى معيار المحاسبة الدولي ١.

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار الإجماع الوارد في النصير ١٨ "الإساق - الطرق البديلة" وبالتحديد ما يلي:

- (أ) تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات المشابهة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يقتضى أو يسمح معيار أو تغيير معين بشكل محدد بتصنيف البنود التي قد يكون لاختلاف السياسات مناسبا لها؛ و
- (ب) إذا اقتضى أو سمح معيار أو تغيير معين بهذا التصنيف، يتم لاختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة بشكل منسجم على كل فئة.

وقد شمل الإجماع الوارد في النصير ١٨ الإجماع الوارد في النصير ٢ "الإساق - رسملة تكاليف الاقتراض"، ويقتضى أنه عندما تختار المنشأة سياسة رسملة تكاليف الاقتراض، ينبغي عليها تطبيق هذه السياسة على كافة الأصول المؤهلة.

مقدمة ١٧ يتضمن المعيار تعريفاً للتغيير في التقدير المحاسبي.

مقدمة ١٨ يتضمن المعيار استثناءات من تضمين آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي في الربح أو الخسارة. وينص على أنه إلى الحد الذي يؤدي فيه التغيير في التقدير المحاسبي إلى حدوث تغييرات في الأصول أو الالتزامات، أو الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية، فإنه يتم الاعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذي العلاقة خلال فترة التغيير.

معيار المحاسبة الدولي ٨

السياسات المحاسبية

التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

- ١ إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء. ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.
- ٢ ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية.

النطاق

- ٣ يجب أن يطبق هذا المعيار في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، والمحاسبة لتغيرات في السياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة.
- ٤ إن الآثار الضريبية لتصويب أخطاء الفترة السابقة والتعديلات بالثر رجعي التي يتم القيام بها لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية يتم محاسبتها والإفصاح عنها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "مراقب الدخل".

تعريف

- ٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه:
 - السياسات المحاسبية وهي عبارة عن المبادئ المحددة، والقواعد، والأعراف، والأحكام، والممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد وتقديم للبيانات المالية.
 - التغيير في التقدير المحاسبي عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو للترازم، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويبات لأخطاء.
 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي المعايير والتفسيرات التي يبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من:
 - (أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
 - (ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و
 - (ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.

المادية يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مالياً (هلمأ) في حال كان من الممكن أن يؤثر، بشكل فردي أو جماعي، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.

لخطأ الفترة السابقة الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لولادة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإغفال في استخدام، أو إساءة استخدام، المعلومات الموثوقة التي:

(أ) كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات؛ و

(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها ولأخذها بالإعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الصليبية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو للتفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو أنه كان يتم دائماً تطبيق تلك السياسة.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصويب الإعراف بمبلغ عناصر البيانات المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

عدم قابلية التطبيق يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. ويقتضية لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

(أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) يقتضي التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو

(ج) يقتضي التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي تكديرات هامة للمبلغ وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتطرفة بتلك التفسيرات التي:

(١) توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (لتاريخ) التي ينبغي فيها الإعراف بتلك المبلغ أو قياسها أو الإفصاح عنها؛ و

(٢) كان من الممكن أن تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

من معلومات أخرى

التطبيق، يؤثر مستقبلي التغيير في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي، على التوالي، هو:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تقع بعد التاريخ الذي يتم فيه تغيير السياسة؛ و

(ب) الإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية التي تتأثر بالتغيير.

٦ إن تغيير ما إذا كان يمكن للحذف أو البيان الخاطئ أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وبالتالي يكون مدعياً يقتضي دراسة خصائص أولئك المستخدمين. وينص إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة ٢٥ على ما يلي: "يفترض بالمستخدمين أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية وأن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بالجهد اللازم". لذلك، يجب أن يأخذ التقدير بعين الاعتبار كيف يمكن التوقع من المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ عندما ينطبق معيار أو تفسير معين بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار أو التفسير ودراسة أية إرشادات تنفيذ ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية حول المعيار أو التفسير.

٨ تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على السياسات المحاسبية التي تستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنها تؤدي إلى بيانات مالية تحتوي معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي. إلا أنه من غير الملائم الإبتعاد عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو عدم تصويب حالات عدم الإلتزام بها، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تنفيذها النفدي.

٩ لا تشكل إرشادات تنفيذ المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية جزءاً من تلك المعايير، ولا تحتوي بالتالي متطلبات البيانات المالية.

١٠ في غياب المعيار أو التفسير الذي ينطبق بشكل محدد على المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات:

(أ) تنطق باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ و

(ب) موثوقة، حيث أن البيانات المالية:

(١) تمثل بصق المركز المالي والأداء المالي والتغيرات النقدية للمنشأة؛

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني؛

(٣) تكون حيادية، أي تخلو من الإحياز؛

(٤) تتكصف بالحكمة؛ و

(٥) مكتملة من جميع النواحي المالية.

١١ عند إصدار الحكم الموضوع في الفقرة ١٠، ترجع الإدارة إلى قبلية تطبيق المصادر للتولية بترتيب تنازلي وتلخذاً بين الاعتبار:

(أ) المتطلبات والإرشادات في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف في الإطار.

١٢ عند إصدار الحكم الموضوع في الفقرة ١٠، يمكن أن تلخّ الإدارة أيضاً بعين الاعتبار البيانات الحديثة للهيئات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مماثل لوضع المعايير المحاسبية وغيرها من الكتابات المحاسبية وممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.

التمثيلية في السياسات المحاسبية

١٣ تختار المنشأة وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل منسجم للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون لاختلاف السياسات مناسبا لها. وإذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا التصنيف، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل منسجم على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

١٤ تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين التاليتين:

(أ) إذا اقتضى معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛ أو

(ب) أو إذا نتج عن هذا التغيير بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تنافسها التنافسي.

١٥ يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة على مر الوقت لتحديد التوجهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتنافسها التنافسي. لذلك، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية ضمن كل فترة ومن فترة إلى الفترة التي تليها ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية أحد المعايير الواردة في الفقرة ١٤.

١٦ لا تعدّ للتغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت سابقاً؛ و

(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي لم تحدث سابقاً أو كفت غير مالية.

١٧ يعد التطبيق الأولي لمياسة معينة لإعادة تقييم الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ للممتلكات والمصانع والمعدات' أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" تغييرا في المياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، بدلا من هذا المعيار.

١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩-٣١ على لتغير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

١٩ مراعاة للفقرة ٢٣:

(أ) ينبغي على المنشأة محاسبة التغيير في السياسة المحاسبية الذي ينتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين وفقا للأحكام الانتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار أو التفسير؛ و

(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحوي أحكاما انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي، ينبغي عليها تطبيق التغيير بأثر مستقبلي.

٢٠ ولغرض هذا المعيار، لا يعتبر التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير معين تغييرا طوعيا في السياسة المحاسبية.

٢١ في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على إحدى المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، يمكن أن تطبق الإدارة وفقا للفقرة ١٢ سياسة محاسبية معينة من البيانات الحديثة للبيانات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطار مفاهيمي مماثل لوضع المعايير المحاسبية. وإذا اختارت المنشأة، عقب إجراء تعديل على ذلك البيان، تغيير السياسة المحاسبية، تتم محاسبة ذلك التغيير والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

٢٢ مراعاة الفقرة ٢٣، عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقا للفقرة ١٩ (أ) أو ١٩ (ب)، تقوم المنشأة بتعديل الرصيد الإجمالي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبلغ المقارنة الأخرى المفصّل عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أنه كان يتم دائما تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة.

التعود على التطبيق بأثر رجعي

٢٣ عندما تقتضي الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) التطبيق بأثر رجعي، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد إما الآثار الخاصة بالفترة أو الآثار التراكمي للتغيير.

٢٤ عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة المتعلّقة بتغيير السياسة المحاسبية على المعلومات المقارنة لولادة أو أكثر من الفترات السابقة للمعرضة، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات كما في بداية أول فترة يكون فيها

التطبيق بلأثر رجعي ممكنا، والتي قد تكون الفترة الحالية، كما تقوم بتعديل مقابل على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لتلك الفترة.

٢٥ عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بتعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بلأثر مستقبلي من أقرب تاريخ قابل للتطبيق.

٢٦ عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بلأثر رجعي، تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة إلى أبرد فترة سابقة ممكنة. إن التطبيق بلأثر رجعي على الفترة السابقة هو أمر غير ممكن ما لم يكن من العملي تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كلا الميزانية العمومية الإفتتاحية والخاتمية لتلك الفترة. إن مقدار التعديل الناتج المرتبط بالفترات التي تسبق تلك المعروضة في البيانات المالية يتم تطبيقه على الرصيد الإفتتاحي لكل مكون متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة. ويجري التعديل عادة على الأرباح المحتجزة. إلا أن التعديل قد يجري على مكون آخر في حقوق الملكية (على سبيل المثال، للإمتثال لمعيار أو تفسير معين). ويتم أيضا تعديل أية معلومات أخرى حول الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، إلى أبرد تاريخ سابق ممكن.

٢٧ عندما يكون من غير الممكن المنشأة أن تقوم بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بلأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقا للفقرة ٢٥ بتطبيق السياسة الجديدة بلأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق. لذلك تقوم بإهمال نسبة التعديل التراكمي على الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى إذا كان من غير الممكن تطبيق السياسة بلأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتقدم الفترات ٥٠-٥٣ إرشادات توضح متى يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

٢٨ عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له هذا التأثير باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- (أ) عنوان المعيار أو التفسير؛
 - (ب) حيثما كان قابلا للتطبيق، أنه يتم إجراء التغيير في السياسة المحاسبية وفقا لأحكامها الإنتقالية؛
 - (ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
 - (د) حيثما كان قابلا للتطبيق، وصف للأحكام الإنتقالية؛
 - (هـ) حيثما كان قابلا للتطبيق، الأحكام الإنتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات السابقة؛
 - (و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل:
- (١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(ز) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(ح) إذا كان التطبيق بأثر رجعي الذي تقتضيه الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) غير ممكن للفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٢٩ عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو يكون له تأثير على تلك الفترة باستثناء أنه يكون من غير الممكن تحديد مقدار التعديل، أو قد يكون له تأثير على فترات مستقبلية، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) الأسباب وراء تقديم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة من خلال تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛

(ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل؛

(١) لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و

(٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(د) مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن؛ و

(هـ) إذا كان من غير الممكن التطبيق بأثر رجعي للفترة سابقة معينة، أو لفترات تسبق تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

٣٠ عندما لا تطبق المنشأة المعيار أو التفسير الجديد الذي تم إصداره لكن لم يتم وضعه قيد التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) هذه الحقيقة؛ و

(ب) والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل الذي يتسبب عن تطبيق المعيار أو التفسير الجديد على البيانات المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

٣١ إلتزاما بالفترة ٣٠، تدرس المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) عنوان المعيار أو التفسير الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

- (ج) للتاريخ الذي يُتَمنى فيه تطبيق المعيار أو التفسير؛
 (د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل أولي؛ و
 (هـ) ولما:
 (١) مناقشة الأثر الذي يتوقع أن يتأتى عن التطبيق الأولي للمعيار أو التفسير على البيانات المالية للمنشأة؛ أو
 (٢) لو إذا كان ذلك الأثر غير معلوم أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، بيان حول تلك المسألة.

التغيرات في التقديرات المحاسبية

- ٣٢ نتيجة لشكوك المتصلة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة لكن يمكن تقديرها فقط. ويرتبط التقدير بأحكام تستند إلى المعلومات الموثوقة والمتوفرة حديثاً. على سبيل المثال، يمكن أن تطلب التقديرات لما يلي:
 (أ) الديون المعومة؛
 (ب) تدايم المخزون؛
 (ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛
 (د) الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول؛ و
 (هـ) إلتزامات الضمان.
 ٣٣ يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد البيانات المالية ولا يضعف من موثوقيتها.
 ٣٤ قد يحتاج التقدير إلى مراجعة إذا حدثت تغيرات في الظروف التي ارتكز عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو المزيد من الخبرة. ولا ترتبط مراجعة التقدير بطبيعته بالفترات السابقة كما لا تعتبر تصحيحاً لخطأ معين.
 ٣٥ إن التغير في أساس القياس المطبق هو تغير في السياسة المحاسبية وليس تغيراً في التقدير المحاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز التغير في السياسة المحاسبية عن التغير في التقدير المحاسبي، يُعامل التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي.
 ٣٦ يتم الاعتراف بالأثر التغير في التقدير المحاسبي، باستثناء ذلك التغير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، بالأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:
 (أ) فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو
 (ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.
 ٣٧ إلى الحد الذي يؤدي فيه التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والإلتزامات، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه بند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغير.

٣٨ إن الاعتراف بأثر مستقبلي يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي يعني أنه يتم تطبيق المعيار على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير في التقدير. وقد يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية، أو ربح أو خسارة كلا الفترتين الحالية والمستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر التغيير في تقدير مبلغ الدين المعنوية فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية ولذلك يتم الاعتراف به في الفترة الحالية. إلا أن التغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصل القابل للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في ذلك الأصل، يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يتم الاعتراف بأثر التغيير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويتم الاعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩ تصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير ذلك الأثر.

٤٠ إذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١ يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالاعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تمثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد لتحقيق عرض محدد للمركز المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ويتم تصويب أخطاء الفترة الحالية الممكنة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصويب أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات ٤٧-٤٧).

٤٢ بمراعاة الفقرة ٤٣، تقوم المنشأة بتصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال:

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛ أو
- أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الإثنائية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

قيود إعادة البيانات بأثر رجعي

٤٣ يتم تصويب خطأ الفترة السابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للخطأ.

- ٤٤ عندما يكون من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة لخطأ معين على المعلومات المقارنة لولادة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الإحتياطية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بلاثر رجعي أمراً ممكن التحقيق (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).
- ٤٥ عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة عرض المعلومات المقارنة لتصويب الخطأ بلاثر مستقبلي من أول تاريخ محقول.
- ٤٦ يتم إنشاء تصويب خطأ الفترة السابقة من ربح أو خسارة الفترة التي يتم فيها اكتشاف الخطأ. ويتم إعادة عرض أية معلومات يتم تقديمها حول الفترات السابقة بما في ذلك أية ملخصات تاريخية للبيانات المالية إلى أبعد تاريخ سابق ممكن.
- ٤٧ عندما يكون من غير الممكن تحديد حجم الخطأ (على سبيل المثال، الخطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة وفقاً للفترة ٤٥ بإعادة عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أول تاريخ محقول. لذلك تقوم بإهمال الجزء المتعلق بإعادة العرض التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. تقدم الفقرات ٥٠-٥٣ إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تصويب خطأ لولادة أو أكثر من الفترات السابقة.
- ٤٨ يتم تمييز تصويب الأخطاء عن التقديرات في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى مراجعة عندما تصبح المعلومات الإضافية معروفة. على سبيل المثال، لا يعتبر الربح أو الخسارة المعترف به ضمن نتائج أية معاملة طارئة تصويباً لخطأ معين.

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

- ٤٩ بمراعاة الفقرة ٤٢، تلتصح المنشأة عما يلي:
- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛
- (ب) لكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصويب؛
- (١) لكل بند مطر متأثر في البيانات المالية؛ و
- (٢) إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٣ ينطبق على المنشأة، لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة؛
- (ج) مقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ و
- (د) إذا كان إعادة العرض بلاثر رجعي غير ممكن للفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

ومن غير الضروري أن تكرر البيانات المالية للفترات اللاحقة هذه الإفصاحات.

عدم قابلية التطبيق فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

٥٠ من غير الممكن في بعض الظروف تعديل المعلومات المقارنة لواقعة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق قابلية المقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، كان من غير الممكن جمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لمسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك لعرض الفترات ٥١-٥٣، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ للفترة السابقة، وقد يكون من غير الممكن إعادة صياغة المعلومات.

٥١ من الضروري في كثير من الأحيان إجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية معينة على عناصر البيانات المالية المعترف بها أو المنسحب عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويعتبر التقدير ذو سمة شخصية على نحو متصل، ويمكن وضع التقديرات بعد تاريخ الميزانية العمومية. ومن الممكن أن يكون وضع التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ فترة سابقة، بسبب طول الفترة الزمنية التي تكون قد مرت منذ وقوع آخر معاملة أو حدث أو ظرف آخر. إلا أن الهدف من التقديرات المرتبطة بفترات سابقة يبقى كما هو بالنسبة للتقديرات التي يتم إجرائها في الفترة الحالية، وبالتحديد لكي يعكس التقدير للظروف التي كانت قائمة عند وقوع المعاملة أو الحدث أو الظرف الآخر.

٥٢ لذلك فإن تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي أو تصويب خطأ فترة سابقة يقتضي تمييز المعلومات التي:

(أ) توفر دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي وقعت فيها المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى، و

(ب) من الممكن أنها كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.

عن المعلومات الأخرى. ولبعض أنواع التقديرات (على سبيل المثال تقدير القيمة العادلة الذي لا يستند على سعر ملحوظ أو مدخلات ملحوظة)، من غير الممكن تمييز هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يقتضي التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إجراء تقدير هام يكون من المستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصويب خطأ للفترة السابقة بأثر رجعي.

٥٣ ينبغي عدم استخدام الفهم التطبيلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب مبالغ لفترة سابقة، إما في وضع الإقرارات حول ما كان يمكن أن تكون نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ المعترف بها أو التي يتم قياسها أو الإصحاح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تقوم منشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في قياس الأصول المالية التي تم تصنيفها سابقاً على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩/الأدوات المالية: الإعراف والقياس، فإنها لا تغير أساس قياسها لتلك الفترة إذا قررت الإدارة فيما بعد عدم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. بالإضافة إلى ذلك، عندما تقوم المنشأة بتصويب خطأ فترة سابقة في حساب التزاماتها الخاص بالإجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، فإنها تتجاهل أي معلومات حول موسم أنظومتها حاد بشكل غير عادي خلال

الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد أن تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة. إن حقيقة أنه كثيراً ما يطلب إجراء تقديرات هامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترة السابقة لا يحول دون التعديل الموثوق أو تصويب المعلومات المقارنة.

تاريخ النفاذ

٥٤ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي أن تفصح عن تلك الحقيقة.

سحب البيانات الأخرى

٥٥ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٨ صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية، المنقح عام ١٩٩٣.

٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) التفسير ١٢/الإساق - رسالة تكاليف الاقتراض؛ و

(ب) المعيار ١٨/الإساق - الطرق البديلة.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٨

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز -جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليمسترينغ
	وارن جيه ملكريجور
	باتريشيا إل لومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وايينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء^١ في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والإنقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي لسوق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان تحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. وقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ يتضمن المعيار تغييرات كبيرة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ولم يكن هدف المجلس إعادة دراسة كافة متطلبات المعيار السابق لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومحاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات السليمة وتصويبات الأخطاء. وبالتالي لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

إلغاء المعالجات البديلة المسموحة

استنتاج ٤ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معالجات بديلة مسموحة للتغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية (الفقرات ٥٤-٥٧) وتصويبات للأخطاء الأساسية (الفقرات ٣٨-٤٠). وبموجب هذه البدائل المسموحة:

(أ) تم تضمين التعديل الناتج عن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية في حسابات الربح أو الخسارة للفترة الحالية؛ و

(ب) تم تضمين مقدار تصويب الخطأ الأساسي في حسابات الربح أو الخسارة للفترة.

استنتاج ٥ في كلتا الحالتين، تم عرض المعلومات المقارنة كما تم عرضها في البيانات المالية لفترات سابقة.

استنتاج ٦ حدد المجلس إلغاء المعالجات الاختيارية للتغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء على أنه تحسين مهم في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويلغي المعيار المعالجات البديلة المسموحة ويقضي أن يتم محاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي.

استنتاج ٧ توصّل المجلس إلى أن التطبيق بأثر رجعي من خلال تعديل المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة هو أفضل من المعالجات البديلة المسموحة سابقاً لأنه بموجب طريقة التطبيق بأثر رجعي المطلوبة حالياً:

(أ) لا يشمل الربح أو الخسارة لفترة التغيير آثار التغييرات في السياسات المحاسبية أو الأخطاء المرتبطة بفترات سابقة.

(ب) يتم إعداد المعلومات المعروضة حول الفترات السابقة على نفس الأساس الذي يتم وفقاً له إعداد المعلومات حول الفترة الحالية، وبالتالي تعتبر قليلة للمقارنة. وتتميز هذه المعلومات بخاصية نوعية محددة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، وتقدم أكثر المعلومات فائدة في تحليل الاتجاهات للدخل والمصاريف.

(ج) لا يتم تكرار أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة.

استنتاج ٨ ونالّس البعض في ردهم على مسودة العرض أنه يتم تفضيل المعالجات البديلة المسموحة سابقاً بسبب ما يلي:

(أ) أن تصويب أخطاء الفترة السابقة عن طريق إعادة عرض معلومات الفترة السابقة ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي؛

(ب) أن الاعتراف بآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء في ربح أو خسارة الفترة الحالية يجعل منها أكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية؛ و

(ج) تم الاعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة أنشطة المنشأة في حساب الربح أو الخسارة في فترة معينة.

استنتاج ٩ توصّل المجلس إلى أن إعادة عرض معلومات الفترة السابقة لتصويب خطأ الفترة السابقة لا ينطوي على استخدام غير مبرر للفهم التحليلي لأنه يتم تحديد أخطاء الفترة السابقة فيما يتعلق بالإخفاق في استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات الموثوقة التي كانت متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة وكان يتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار في إعداد وعرض تلك البيانات المالية.

استنتاج ١٠ واستنتج المجلس أيضاً أن الإصلاحات حول التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات أخطاء الفترة السابقة في الفترات ٢٨ و ٢٩ و ٤٩ من المعيار ينبغي أن تضمن أن تكون آثارها مهمة بشكل كاف لمستخدمي البيانات المالية.

استنتاج ١١ كما استنتج المجلس أيضاً أن الاعتراف بكل مبلغ تم تسجيله لحساب أو على حساب الأرباح المحتجزة نتيجة الأنشطة المنشأة في الربح أو الخسارة في فترة معينة يعتبر أقل أهمية من أن يمثل الربح أو الخسارة لكل فترة معروضة بصدق آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تقع في تلك الفترة.

إلغاء التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المالية الأخرى

استنتاج ١٢ يلغي المعيار التمييز بين الأخطاء الأساسية وأخطاء الفترة السابقة المالية الأخرى. ونتيجة لذلك، تتم محاسبة كافة أخطاء الفترة السابقة المالية بنص الطريقة التي تمت فيها محاسبة الخطأ الأساسي بموجب المعالجة بأثر رجعي الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. واستنتج المجلس أنه كان من الصعب تصوير تعريف "الأخطاء الأساسية" في النسخة السابقة بشكل منسجم لأن الميزة الرئيسية للتعريف - أن الخطأ أدى إلى أن تكون البيانات المالية الخاصة بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة غير موثوقة - كانت ميزة لكافة أخطاء الفترة السابقة المالية.

تطبيق معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين

استنتاج ١٣ اقترحت مسودة العرض أنه عندما ينطبق معيار أو تفسير ما على بند معين في البيانات المالية، يتم تحديد السياسة (أو السياسات) المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال دراسة ما يلي بالترتيب التتالي:

- (أ) المعيار (إذا في ذلك أية ملاحق تشكل جزءاً من المعيار)؛
- (ب) التفسير؛
- (ج) ملاحق المعيار التي لا تشكل جزءاً منه؛ و
- (د) إرشادات التنفيذ الصادرة فيما يتعلق بالمعيار.

استنتاج ١٤ قرر المجلس عدم وضع تسلسل هرمي بالمتطلبات لهذه الظروف. ويتضمن المعيار تطبيق المعايير والتفسيرات المعمول بها فقط. كما لا يذكر بالإضافة إلى ذلك الملاحق.

استنتاج ١٥ قرر المجلس عدم تصنيف المعايير في مرتبة أعلى من التفسيرات لأن تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتضمن التفسيرات التي تتساوى في منزلتها مع المعايير. وتوضح قواعد كل معيار المادة التي تشكل متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما هي إرشادات التنفيذ. ويحتفظ بمصطلح "ملاحق" فيما يخص فقط المادة التي هي جزء من معيار دولي لإعداد التقارير المالية.

بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير

استنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض أنه في غياب معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على بند معين، ينبغي على الإدارة وضع وتطبيق سياسة محاسبية معينة من خلال دراسة، من بين إرشادات أخرى، بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطاراً مفهوماً مماثلاً لوضع المعايير المحاسبية. وعلق المجابون على مسودة العرض أن هذا قد يقتضي من المنشآت دراسة بيانات الهيئات الأخرى المختلفة الواضعة للمعايير عندما لا تتوفر إرشادات مجلس معايير المحاسبة الدولية. في حين ناقش بعض المعلقون أنه قد يتطلب على سبيل المثال دراسة كافة مكونات المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً حول بعض المواضيع. وبعد دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه من الضروري أن يشير المعيار إلى أن دراسة هذه البيانات هو أمر طوعي (انظر الفقرة ١٢ من هذا المعيار).

استنتاج ١٧ وكما اقترح في مسودة العرض، ينص المعيار على أن بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير تُستخدم فقط إذا كانت لا تتعارض مع ما يلي:

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة؛ و

(ب) التعريفات ومعايير الإعراف ومفاهيم القياس فيما يخص الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار.

استنتاج ١٨ يشير المعيار إلى أحدث بيانات الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير لأنه إذا تم سحب البيانات أو استبدالها، فإن الهيئة الواضعة للمعيار أن تعتقد أنها تحتوي على أفضل الميادات المحاسبية للتطبيق.

استنتاج ١٩ أشارت الملاحظات المستلمة أنه كان من غير الواضح من مسودة العرض ما إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية الذي يتبع التغيير في البيان الخاص بهيئة أخرى واضحة للمعايير ينبغي محاسبته بموجب الأحكام الانتقالية الواردة في ذلك البيان. وكما هو مشار أعلاه، لا يلزم المعيار استخدام البيانات الخاصة بالهيئات الأخرى الواضعة للمعايير في أي ظروف كانت. وبالتالي قرر المجلس توضيح أنه تتم محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاح عنه كتغيير طوعي في السياسة المحاسبية (انظر الفقرة ٢١ من المعيار). وعليه، تُمنع المنشأة من تطبيق الأحكام الانتقالية المحددة من قبل الهيئة الأخرى الواضعة للمعايير إذا كانت غير منسجمة مع معالجة التغييرات الطوعية في الميادات المحاسبية المحددة من قبل المعيار.

المادة

استنتاج ٢٠ ينص المعيار على عدم ضرورة تطبيق الميادات المحاسبية المحددة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان تأثير تطبيقها غير مادي. وينص أيضا على أن البيانات المالية لا تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي أخطاء مادية، وينبغي تصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بعد اكتشافها في المجموعة الأولى من البيانات المالية المصرح بإصدارها. ويتضمن المعيار تحريفا للحوافز أو البيانات الخاطئة المادية، والذي يستند إلى وصف لمادية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" وفي الإطار.

استنتاج ٢١ نصت المقدمة السابقة إلى بيانات معايير المحاسبة الدولية على أن الهدف لم يكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البنود غير المادية. ولا يوجد بيان مقابل ذلك في المقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد استلم المجلس ملاحظات تفيد بأن غياب البيان من المقدمة يمكن تفسيره على أنه يقتضي من المنشأة أن تقوم بتطبيق الميادات المحاسبية (بما في ذلك متطلبات القبول) التي تحددها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البنود غير المادية. إلا أن المجلس قرر أن تطبيق مفهوم المادية يجب أن يرد في المعايير بدلا من المقدمة.

استنتاج ٢٢ يرد تطبيق مفهوم المادية في معيارين. ويستمر معيار المحاسبة الدولي ١ المنقح "عرض البيانات المالية" في تحديد تطبيقه على الإفصاحات. في حين يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ تطبيق المادية في تطبيق الميادات المحاسبية وتصويب الأخطاء (بما في ذلك الأخطاء في قياس البنود).

معار الإعفاء من المتطلبات

استنتاج ٢٣ تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ معياراً خاصاً بعدم قابلية التطبيق للإعفاء من التطبيق بأثر رجعي للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي للأخطاء الأساسية، ومن تقديم الإصحاحات ذات العلاقة، عندما لا يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموحة لتلك البنود. واقرحت مسودة العرض بدلاً من ذلك إعفاءً من التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي عندما يؤدي إلى نشوء تكلفة أو جهد غير ملائم.

استنتاج ٢٤ في ضوء الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض، قرر المجلس أن الإعفاء المبني على تقدير الإدارة للتكلفة أو الجهد غير الملائم هو أمر غير موضوعي إلى حد كبير لأن يتم تطبيقه بشكل متسجم من قبل المنشآت المختلفة. علاوة على ذلك، قرر المجلس أن موازنة التكاليف والمنافع هي مهمة تقع على عاتقه عند وضع المتطلبات المحاسبية وليست مهمة المنشأة عند تطبيق تلك المتطلبات. لذلك، قرر المجلس الاحتفاظ بمعيار عدم قابلية التطبيق للإعفاء في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨. ويؤثر هذا على الإعفاءات الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥ والفقرة ٢٩ والفقرات ٤٣-٤٥ من المعيار. إن عدم قابلية للتطبيق هو الأساس الوحيد الذي يتم على أساسه تقديم الإعفاءات في المعايير والتفسيرات من تطبيق المتطلبات المحددة عندما يكون تأثير تطبيقها ملابياً.

تعريف "عدم قابلية التطبيق"

استنتاج ٢٥ قرر المجلس توضيح معنى "عدم قابلية التطبيق" فيما يتعلق بالتطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة.

استنتاج ٢٦ اقترح بعض المعلقون أن التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية وإعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ الفترة السابقة هما أمران غير ممكنين لفترة سابقة محددة متى كانت التقديرات الهامة مطلوبة كما في تاريخ معين في تلك الفترة. إلا أن المجلس قرر تحديد تعريف أضيق لعدم قابلية التطبيق لأن حقيقة أنه من الضروري غالباً إجراء التقديرات الهامة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة لفترات سابقة لا تمنع التعديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة. لذلك قرر المجلس أن عدم القدرة على التمييز الموضوعي بين المعلومات التي توفر دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ (تواريخ) التي سيتم فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قيمها أو الإصحاح عنها والتي قد تتوفر عندما يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة عن المعلومات الأخرى هو العامل الذي يمنع التعديل أو التصويب الموثوق للمعلومات المقارنة لفترات سابقة (انظر الجزء "ج" من تعريف "عدم قابلية التطبيق" والفقرتين ٥١ و ٥٢ من المعيار).

استنتاج ٢٧ يحدد المعيار أنه ينبغي عدم استخدام الفهم التحليلي عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو تصويب المبالغ لفترة سابقة، سواء عند صياغة الإقرارات حول ما كانت ستكون عليه نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير المبالغ في فترة سابقة. وهذا لأنه لا يمكن في فترة لاحقة وبشكل موضوعي تحديد نوايا الإدارة في فترة سابقة، ولأن استخدام المعلومات التي كان من الممكن أن لا تكون متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية للفترة (الفترات) السابقة المتأثرة غير منسجم مع تعريفات التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي.

تطبيق إعفاء عدم قابلية التطبيق

استنتاج ٢٨ يحدد المعيار أنه عندما يكون من غير الممكن تحديد الأثر التراكمي لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كافة الفترات السابقة، أو الأثر التراكمي خطأ ما على كافة الفترات السابقة، تغیر المنشأة المعلومات المقارنة كما لو تم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو تم تصويب الخطأ، بأثر مستقبلي من أول تاريخ معقول (انظر للفترتين ٢٥ و ٤٥ من المعيار). وهذا مماثل للفترة ٥٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨، لكنه لم يعد مقتصرًا على التغييرات في السياسات المحاسبية. وقرر المجلس أن يضمن هذه الأحكام في المعيار لأنه يتفق مع الملاحظات المستلمة التي تنص على أنه يفضل اقتضاء التطبيق بأثر مستقبلي من بداية أول فترة معقولة بدلا من السماح لحدوث تغيير في السياسة المحاسبية فقط عندما يكون بإمكان المنشأة تحديد الأثر التراكمي للتغيير لكافة الفترات السابقة في بداية الفترة الحالية.

استنتاج ٢٩ يقدم المعيار بشكل منسجم مع اقتراحات مسودة العرض إعفاء عدم قابلية التطبيق من التطبيق بأثر رجعي للتغييرات في السياسات المحاسبية، بما في ذلك التطبيق بأثر رجعي للتغييرات التي تحدث وفقا للأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير معين. وحددت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ إعفاء عدم قابلية التطبيق فيما يخص التطبيق بأثر رجعي للتغييرات الطوعية فقط في السياسات المحاسبية. لذلك اعتمدت قابلية تطبيق الإعفاء على التغييرات التي تحدث وفقا للأحكام الانتقالية في معيار أو تفسير معين على نص ذلك المعيار أو التفسير. وقام المجلس بتوسيع قابلية تطبيق الإعفاء لأنه قرر أن الحاجة للإعفاء تنطبق بشكل مساو على كافة التغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي.

الإصلاحات حول التطبيق المتوقع للمعايير والتفسيرات الصادرة حديثا

استنتاج ٣٠ يقتضي المعيار من المنشأة تقديم إصلاحات عندما لا تكون قد طبقت بعد معيار أو تفسير جديد تم إصداره لكن لم يتم وضعه بعد قيد الإنقاذ. ويطلب من المنشأة الإصحاح عن عدم تطبيقها بعد للمعيار أو التفسير، والمعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والمتعلقة بتقدير الأثر الممكن الذي يسببه التطبيق الأولي للمعيار أو التفسير الجديد على التبيانات المالية للمنشأة في فترة لتطبيق الأولي (الفترة ٣٠). ويتضمن المعيار أيضا إرشادات حول الإصلاحات المحددة التي ينبغي أن تدرسها المنشأة عند تطبيق هذا المتطلب (الفترة ٣١).

استنتاج ٣١ تختلف الفقرتان ٣٠ و ٣١ من المعيار عن الإقرارات الواردة في مسودة العرض في الجوانب التالية:

(أ) إنهما تحددان بأن المنشأة تحتاج إلى الإصحاح عن المعلومات فقط إذا كانت معروفة أو مقدرة بشكل معقول. ويأتي هذا التوضيح استجابة للملاحظات حول مسودة العرض التي تفيد بأن الإصلاحات المقترحة يمكن أن تكون أحيانا غير ممكنة.

(ب) في حين اقترحت مسودة العرض إلزام تقديم الإصلاحات في الفترة ٣١، يورد المعيار هذه الإصلاحات كيكوند ينبغي على المنشأة دراسة الإصحاح عنها لتلبية المتطلب العلم في الفترة ٣٠. ويتم من خلال هذا التحديل تركيز المتطلب على هدف الإصحاح، وكاستجابة للملاحظات

الواردة حول مسودة العرض بأن الإصلاحات المقترحة كانت متطلباتها أكثر بكثير من الإصلاحات الواردة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، توضيح أن نية المجلس كان تحقيق المقاربة مع المتطلبات الأمريكية وليس أن تتطوي الإصلاحات على الكثير من المتطلبات.

الإعتراف بآثار التغييرات في التقديرات المحاسبية

استنتاج ٣٢ اقترحت مسودة العرض الاحتفاظ دون أي استثناء بالمتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٨ بأن يتم الإعتراف بآثر التغيير في التقدير المحاسبي في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

استنتاج ٣٣ ولم يوافق البعض في ردهم على مسودة العرض على ضرورة أن يتم الإعتراف بآثار جميع التغييرات في التقديرات المحاسبية في الربح أو الخسارة. وناقشوا أن هذا يعتبر غير ملائم إلى الحد الذي يؤدي في التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات، لأن حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتغير نتيجة لذلك. كما ناقش هؤلاء المعطون أيضاً أنه من غير الملائم منع الإعتراف بآثار التغييرات في التقدير المحاسبي مباشرة في حقوق الملكية عندما يكون ذلك مطلوباً أو مسموحاً به من قبل معيار أو نصير معين. يتفق المجلس مع هذا الرأي ويقرر تقديم استثناء من المتطلب الموضح في الفترة "استنتاج ٣٢" لهذه الظروف.

دليل إرشادات معيار المحاسبة الدولي ٨

يعتبر هذا إيضاحي ولكنه ليس جزءاً من معيار المحاسبة الدولي ٨

المثال ١ - العرص السابق للأخطاء

١. خلال ١٩×٢ اكتشفت شركة بيتا أن بعض المنتجات المباعة خلال ١٩×١ قد دخلت خطأ في المخزون السلي بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩×١ بمبلغ ٦٥٠٠.

٢. تظهر للفاقر المحاسبية لبيتا عام ١٩×٢ مبيعات بمبلغ ١٠٤,٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦,٥٠٠ (بما في ذلك الخطأ في المخزون الإفتتاحي بمبلغ ٦,٥٠٠) وضرائب الدخل بمبلغ ٥,٢٥٠.

٣. في ١٩×١ أعدت بيتا التقرير التالي:

٧٣,٥٠٠	مبيعات
<u>(٥٣,٥٠٠)</u>	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠,٠٠٠	ربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
<u>(٦,٠٠٠)</u>	ضرائب الدخل
<u>١٤,٠٠٠</u>	صافي الربح

٤. رصيد الأرباح المدورة الإفتتاحي لعام ١٩×١ هو ٢٠,٠٠٠ والرصيد الختامي ٣٤,٠٠٠

٥. بلغت نسبة ضريبة الدخل لشركة بيتا ٣٠% للعامين ١٩×٢ و ١٩×١.

٦. كانت تملك شركة بيتا ٥٠٠٠ وحدة عملة من أسهم رأس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام ولا تقصص عن حصة السهم من الأرباح.

شركة بيتا

مكتطفات من قائمة الدخل تحت أسلوب معالجة نقطة المرجعية

(معاد عرضها)

١×٢٠	٢×٢٠	مبيعات
٧٣,٥٠٠	١٠٤,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
<u>(٦٠,٠٠٠)</u>	<u>(٨٠,٠٠٠)</u>	الربح من النشاطات العادية قبل
١٣,٥٠٠	٢٤,٠٠٠	ضرائب الدخل
<u>(٤,٠٥٠)</u>	<u>(٧,٢٠٠)</u>	ضرائب الدخل
<u>٩,٤٥٠</u>	<u>١٦,٨٠٠</u>	صافي الربح

* في هذا المثال، البنود النقدية تم تحديدها "بوحدة النقد".

يتبع من الصفحة السابقة

شركة بيتا
بيان التغيرات في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المحتجزة	أسهم رأس المال	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧٠
٩٤٥٠	٩٤٥٠	_____	الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧١ كما هو معاد بيانه
٣٤٤٥٠	٢٩٤٥٠	٥٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧١
١٦٨٠٠	١٦٨٠٠	_____	الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧٢
٥١٢٥٠	٤٦٢٥٠	٥٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧٢

مقطوعات من الملاحظات

١ إن بعض المنتجات التي بيعت في عام ٢٠٧١ تم تضمينها بشكل غير صحيح في المخزون في ٣١ كانون الثاني ٢٠٧١ بقيمة ٦,٥٠٠ وحدة عملة. وتم إعادة عرض البيانات المالية لعام ٢٠٧١ لتصويب هذا الخطأ. وفيما يلي أدناه ملخص بأثر إعادة العرض على تلك البيانات المالية. ولا يوجد أي أثر في عام ٢٠٧٢.

الأثر في عام ٢٠٧١

وحدة عملة	
(٦٥٠٠)	(الزيادة) في تكلفة السلع المباعة
١٩٥٠	الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل
(٤٥٥٠)	(الإنخفاض) في الربح
(٦٥٠٠)	(الإنخفاض) في المخزون
١٩٥٠	الإنخفاض في ضريبة الدخل مستحقة الدفع
(٤٥٥٠)	(الإنخفاض) في حقوق الملكية

مثال ٢- التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي

١.٢ خلال عام ٢٠٠٢ قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقراض المنسوبة مباشرة إلى شراء محطة طاقّة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قامت شركة جاما برسلة هذه التكاليف، وقررت شركة جاما الآن معالجة هذه التكاليف كمصروف بدلاً من رسالتها. وقررت الإدارة أن السياسة الجديدة ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها متسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من البيانات المالية لشركة جاما أكثر قابلية للمقارنة.

٢.٢ قامت جاما برسلة "تكاليف الإقراض" المتكبدة والبالغة ٢,٦٠٠ خلال عام ١٩٠١ و ٥,٢٠٠ في الفترات السابقة لـ ١٩٠١. تمت رسالة كافة تكاليف الإقراض المتكبدة في السنين السابقة بخصوص تملك محطة القوى.

٣.٢ تظهر سجلات جاما ربحاً قبل الفائدة وضرائب الدخل من النشاطات العادية لعام ١٩٠٢ مبلغ ٣٠,٠٠٠، ومصروف فائدة بمبلغ ٣,٠٠٠ (يعود لـ ١٩٠٢ فقط) وضرائب دخل بمبلغ ٨,١٠٠.

٤.٢ لم تعترف جاما بأي مصروف استهلاك لمحطة القوى كونها لم توضع في الإستخدام بعد.

٥.٢ أظهر تقرير جاما لعام ١٩٠١ ما يلي:

١٨,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل الفائدة وضرائب الدخل
-	مصروف الفائدة
١٨,٠٠٠	الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
(٥,٤٠٠)	ضرائب الدخل
١٢,٦٠٠	صافي الربح

٦.٢ كان رصيد الأرباح المدورة الإفتتاحية لعام ١٩٠١ مبلغ ٢٠,٠٠٠ والأرباح المدورة الختامية ٣٢,٦٠٠.

٧.٢ معدل الضريبة على جاما ٣٠% للعامين ١٩٠٢ و ١٩٠١.

٨.٢ كانت تملك شركة بيتا ١٠,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم رأس المال بشكل عام، ولم تملك أية مكونات أخرى في حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة. ولا يتم تداول أسهمها بشكل عام كما لا تصحح عن حصة السهم من الأرباح.

يتبع الصفحة السابقة

شركة جلمبا
مقطعت من قائمة الدخل

(معدل عرضها)	٢٠٢٠	٢٠٢٠	
١٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠		الربح من النشاطات العادية قبل الفائدة وضريبة الدخل
(٢,٦٠٠)	(٣,٠٠٠)		مصرف الفائدة
١٥,٤٠٠	٢٧,٠٠٠		الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل
(٤,٦٢٠)	(٨,١٠٠)		ضرائب الدخل
١٠,٧٨٠	١٨,٩٠٠		صافي الربح

شركة جلمبا
بيان التغييرات في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)	أسهم رأس المال	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٢٠ كما هو مبلغ عنه سابقا
			التغيير في السياسة المحاسبية لرسملة
			الفائدة (صافي ضرائب الدخل بقيمة
			١٦٥٠ وحدة عملة) (ملاحظة ١)
(٣٦٤٠)	(٣٦٤٠)		
٢٦٣٦٠	١٦٣٦٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٢٠ (كما هو معاد بيانها)
			الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون
١٠٧٨٠	١٠٧٨٠		الثاني ٢٠٢١ (معاد بيانها)
٣٧١٤٠	٢٧١٤٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٢١
١٨٩٠٠	١٨٩٠٠		الربح للسنة المنتهية في ٣١ كانون
			الثاني ٢٠٢٢
٥٦٠٤٠	٤٦٠٤٠	١٠٠٠٠	الرصيد في ٣١ كانون الثاني ٢٠٢٢

مقتطفات من الملاحظات

١ خلال عام ٢٠x٢، قامت شركة جاما بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة تكاليف الإقتراض المتوقعة بمحطة طاقة هيدروإلكترونية قيد الإنشاء لاستخدامها من قبل شركة جاما. وفي الفترات السابقة، قامت شركة جاما برسلة هذه التكاليف. وهي الآن ملغاة كمصاريف عند تكبدها. وقدرت الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لما ينتج عنها من معالجة أكثر شفافية لتكاليف التمويل ولأنها متسجمة مع الممارسة الصناعية المحلية، مما يجعل من شركة جاما أكثر قابلية للمقارنة. ونمت محاسبة هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض البيانات المقارنة لعام ٢٠x١. ويحتوي الجدول التالي على أثر التغيير في العام ٢٠x١. وتم تخفيض الأرباح المحتجزة الإفتتاحية لعام ٢٠x١ إلى ٣٦٤٠ وحدة عملة، وهو مبلغ التعديل المرتبط بالفترات التي تسبق عام ٢٠x١.

التأثير على ٢٠x١	وحدة عملة
(الزيادة) في مصروف الفائدة	(٢٦٠٠)
الإنخفاض في مصروف ضريبة الدخل	٧٨٠
(الإنخفاض) في الربح	(١٨٢٠)
الأثر على الفترات التي تسبق ٢٠x١	
(الإنخفاض) في الربح (مصروف فائدة بقيمة ٥٢٠٠ وحدة عملة مطروحا منه ضريبة	(٣٦٤٠)
بقيمة ١٥٦٠ وحدة عملة)	
(الإنخفاض) في الأصول في سياق البناء وفي الأرباح المحتجزة في ٣١ كانون الثاني	٥٤٦٠
٢٠x١	

مثال ٣- التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير ممكن

- ١.٣ خلال عام ٢٠x٢، قامت شركة دلنا بتغيير سياستها المحاسبية لاستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، من أجل تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملا وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم.
- ٢.٣ وفي الأعوام التي سبقت عام ٢٠x٢، لم يتم بشكل كاف تفصيل سجلات الأصول الخاصة بشركة دلنا لتطبيق منهج المكونات بالكامل. وفي نهاية العام ٢٠٠١، قامت الإدارة باستطلاع هندسي قدم معلومات حول المكونات المحتفظ بها وقيمها المعلنة وأعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإستهلاك في بداية عام ٢٠x٢. إلا أن الاستطلاع لم يقدم أساسا كافيا للتقدير للموثوق لتكلفة تلك المكونات التي لم تتم محاسبتها سابقا بشكل منفصل، ولم تسمح السجلات الموجودة قبل الاستطلاع بإعادة صياغة هذه المعلومات.

يُتبع الصفحة السابقة

٣.٣ قامت شركة دلتا بدراسة كيفية محاسبة كل من جانبي التغيير المحاسبي. وحددت أنه لم يكن من الممكن محاسبة التغيير على منهج مكتمل المكونات بأثر رجعي، أو محاسبة ذلك التغيير بأثر مستقبلي من أي تاريخ يسبق بداية عام ٢٠x٢. كذلك ينبغي محاسبة التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقييم بأثر مستقبلي. لذلك، استنتجت الإدارة أنها ينبغي أن تطبق السياسة الجديدة لشركة دلتا بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠x٢.

٤.٣ للمعلومات الإضافية:

معدل ضرائب شركة دلتا هو ٣٠%.

وحدة عملة	الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام ٢٠x١:
٢٥.٠٠٠	التكلفة
(١٤.٠٠٠)	الإستهلاك
١١.٠٠٠	صافي القيمة الدفترية
١٥.٠٠	مصرفوف الإستهلاك المتوقع لعام ٢٠x٢ (أساس قديم)
	بعض نتائج الإستطلاع الهندسي:
١٧.٠٠٠	التقييم
٣.٠٠٠	القيمة المتبقية المقدرة
٧	متوسط العمر المتبقي للأصل (بالسنوات)
٢.٠٠٠	مصرفوف الإستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام ٢٠x٢ (أساس جديد)

مقتطفات من الملاحظات

١ من بداية عام ٢٠٠٢، قامت شركة دلتا بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بإستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، حتى تتمكن من تطبيق منهج مكونات أكثر تكاملاً، وتبني نموذج إعادة التقييم في نفس الوقت. وتعتقد الإدارة أن هذه السياسة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملائمة لأنها تتعامل بشكل أكثر دقة مع عناصر الممتلكات والمصانع والمعدات وتتركز على قيم حديثة. وقد تم تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من بداية عام ٢٠x٢ لأنه لم يكن من الممكن تقدير آثار تطبيق السياسة إما بأثر رجعي أو أثر مستقبلي من أي تاريخ مبكر. ووفقاً لذلك، فإن تبني السياسة الجديدة ليس له أي أثر على السنوات السابقة. ويتمثل الأثر على السنة الحالية في زيادة المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات في بداية السنة بقيمة ٦.٠٠٠ وحدة عملة وزيادة مخصص الضريبة المؤجلة الإفتتاحي بقيمة ١.٨٠٠ وحدة عملة وإنشاء احتياطي إعادة تقييم في بداية السنة بقيمة ٢.٠٠٠ وحدة عملة وزيادة مصرفوف الإستهلاك بقيمة ٥.٠٠ وحدة عملة وتخفيض مصرفوف الضريبة بقيمة ١.٥٠ وحدة عملة.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معايير المحاسبة الدولية ٨ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

كما يشير أيضاً إلى توافق المتطلبات في التفسير ٢- والتفسير ١٨ في النسخة الحالية من المعيار ٨.

الفقرة للمستبدلة في المعيار ٨	الفقرة الحالية في المعيار ٨	الفقرة المستبدلة في المعيار ٨	الفقرة الحالية في المعيار ٨	الفقرة المستبدلة في المعيار ٨	الفقرة الحالية في المعيار ٨	الفقرة المستبدلة في المعيار ٨
الموضوع	١	٤٨	٣٤	٢٤	٣١، ٣٠	٤٨
١	٣	٤٩	٣٥	٢٥	٢٣، ٢٢	٤٩
٢	٥٥	٥٠	٣٦	٢٦	٢٦	٥٠
٣	٢	٥١	٣٨	٢٧	لا يوجد	٥١
٤	لا يوجد	٥٢	لا يوجد	٢٨	٢٥، ٢٤	٥٢
٥	٤	٥٣	لا يوجد	٢٩	٢٩، ٢٨	٥٣
٦	٥	٥٤	٤٠، ٣٩	٣٠	لا يوجد	٥٤
٧	(معيار المحاسبة ١. ٧٨)	٥٥	٤١	٣١	لا يوجد	٥٥
٨	(معيار المحاسبة ١. ٧٩)	٥٦	٤١	٣٢	لا يوجد	٥٦
٩	(معيار المحاسبة ١. ٨٠)	٥٧	٤٨	٣٣	لا يوجد	٥٧
١٠	(معيار المحاسبة ١. ٨٥)	٥٨	٤٢	٣٤	٥٤	٥٨
١١	لا يوجد	الملحق أ	٤٦	٣٥	إرشادات التنفيذ للمعيار ٨	
١٢	لا يوجد	التفسير ٢-	لا يوجد	٣٦	١٣	٢-
١٣	لا يوجد	التفسير ١٨-	٤٩	٣٧	١٣	١٨-
١٤	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	٣٨	٦	لا يوجد
١٥	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	٣٩	٢١، ٢٠	لا يوجد
١٦	(معيار المحاسبة ١. ٨٦)	لا يوجد	لا يوجد	٤٠	٢٧	لا يوجد
١٧	لا يوجد	لا يوجد	١٥	٤١	٣٧	لا يوجد
١٨	(معيار المحاسبة ١. ٨٧)	لا يوجد	١٤	٤٢	٤٣-٤٥	لا يوجد
١٩	لا يوجد	لا يوجد	١٤	٤٣	٤٧	لا يوجد
٢٠	لا يوجد	لا يوجد	١٨-١٦	٤٤	٥٠-٥٣	لا يوجد
٢١	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	٤٥	٥٦	لا يوجد
٢٢	لا يوجد	لا يوجد	١٩	٤٦		
٢٣	٢٣، ٢٢	لا يوجد	لا يوجد	٤٧		

معار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمطلّة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة	١
مقدمة ١-مقدمة ٤	١
الهدف	١
النطاق	٢
التعريفات	٧-٣
الإعتراف والقياس	١٣- ٨
الأحداث المحللة بعد تاريخ الميزانية الصومية	٩-٨
الأحداث غير المحللة بعد تاريخ الميزانية الصومية	١١-١٠
توزيعات الأرباح	١٣-١٢
إستمراية المنشأة	١٦-١٤
الإفصاح	٢٢-١٧
تاريخ الإقرار بإصدار البيانات	١٨-١٧
تحديث الإفصاح عن الظروف	
بتاريخ الميزانية الصومية	٢٠-١٩
الأحداث غير المحللة بعد تاريخ الميزانية الصومية	٢٢-٢١
تاريخ النفاذ	٢٣
سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (الملحق ١٩٩٩)	٢٤
الملحق:	
التعديلات على البيانات الأخرى	
مصالفة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٠	
أساس الإستنتاجات	
جدول التوافق	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠/الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" مبين في الفقرة ١-٢٤ والملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و لطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" محل معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" (المنقح في عام ١٩٩٩) ويذكي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠

مقدمة ٢ لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ١٠ كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والإنقادات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والخصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقوام بتحديثات أخرى.

مقدمة ٣ وكان هدف المجلس الرئيسي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٠ هو تقديم توضيح محدود لمحاسبة أرباح الأسهم المعلقة بعد تاريخ الميزانية العمومية. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية لشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ تمثل التغيير الرئيسي عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في التوضيح المحدود للفرقتين ١٢ و ١٣ (أي الفقرتان ١١ و ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا قامت المنشأة بالإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تعترف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالترام في تاريخ الميزانية العمومية.

معيـار المحاسبة الدولي ١٠

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

الهدف

١ أن هدف هذا المعيار هو وصف:

(أ) متى يجب أن يعدل المشروع بيلاقته المالية بالأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) الإفصاحات التي على المشروع إدراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتطلب المعيار أيضاً أن لا يعد المشروع بياناته المالية على أساس استمرارية المنشأة إذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى أن افتراض استمرارية المنشأة غير مناسب.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

التعريفات

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصافقة على إصدار البيانات المالية، هناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها :

(أ) تلك التي توفر دليلاً بالظروف التي سعت بتاريخ الميزانية العمومية لإحداث المعاملة بعد تاريخ الميزانية العمومية (١)؛ و

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث غير مطلة بعد تاريخ الميزانية العمومية) .

٤ إن العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها تتبلبن اعتماداً على تكوين الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في إعداد وإنهاء البيانات المالية.

٥ وفي بعض الحالات يتطلب من المشروع تقديم بياناته المالية لمساهميهِ للموافقة عليها بعد أن يكون قد تم إصدار البيانات المالية وفي مثل تلك الحالات فإن إقرار البيانات المالية لإصدارها يكون التاريخ الأصلي لإصدارها وليس بالتاريخ عندما يوافق المساهمين على البيانات المالية.

مثال

أكملت إدارة المشروع مسودة البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٢٠ في ٢٨ فبراير ٢٠٢٠، وفي ١٨ مارس ٢٠٢٠ راجع مجلس الإدارة البيانات المالية وتم إقرارها لإصدارها أعلن المشروع عن أرباحه واختار المعلومات المالية الأخرى في ١٩ مارس ٢٠٢٠ وتم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ أبريل ٢٠٢٠. صادق الاجتماع السنوي للمساهمين على البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠٢٠ وتم تقديم البيانات المالية المصادق عليها للهيئة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠٢٠.

تم لقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢٠٢٢ (تاريخ لقرار مجلس الإدارة لإصدارها).

٦ في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المشروع إصدار بياناتها المالية لمجلس إشرافي (مكون فقط من غير المديرين) للمصادقة عليها وفي تلك الحالات فإن البيانات المالية قد تم إقرارها للإصدار عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار للمجلس الإشرافي.

مثال

في ١٨ مارس ٢٠٢٠ أقرت إدارة مشروع البيانات المالية لإصدارها لمجلسها الإشرافي . يتألف المجلس الإشرافي فقط من غير المديرين ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من الخارج . قرر المجلس الإشرافي البيانات المالية في ٢٦ مارس ٢٠٢٠. وقد تم توفير البيانات المالية للمساهمين والآخرين في ١ أبريل ٢٠٢٠ استلم الاجتماع السنوي للمساهمين البيانات المالية في ١٥ مايو ٢٠٢٠ وتم تقديم البيانات المالية للجهة المنظمة في ١٧ مايو ٢٠٢٠.

تم لقرار البيانات المالية لإصدارها في ١٨ مارس ٢٠٢٠ (تاريخ لقرار الإدارة للإصدار للمجلس الإشرافي) .

٧ تشمل الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم قرار البيانات المالية للإصدار حتى ولو أن هذه الأحداث قد وقعت بعد النشر عن إعلان الربح أو المعلومات المالية المختارة الأخرى.

الإعتراف والقياس**الأحداث المحللة بعد تاريخ الميزانية العمومية**

٨ يجب على المشروع أن يعدل المبالغ المعترف بها في البيانات المالية لتعكس الأحداث المحللة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٩ فيما يلي أمثلة على الأحداث المحللة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي تتطلب من المشروع تعديل المبالغ المعترف بها في بياناته المالية أو للإعتراف ببند لم يكن قد إعتترف بها سابقاً:

(أ) قرار المحكمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والذي يؤكد أن المشروع عليه إلزام حالي بتاريخ الميزانية العمومية، يتطلب من المشروع أن يعدل المخصص بناءً على هذا القرار بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" أو المعترف بها

كمخصصات لا تصح المنشأة عن الالتزام الطارئ فقط لأن التسوية توفر حلقة إضافية تؤخذ بعين الاعتبار وفقاً للفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

(ب) إستلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى أن أصل قد انخفض قيمته بتاريخ الميزانية العمومية أو أن المبلغ المعترف به سابقاً للخسارة والإنخفاض في القيمة لذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك :

(١) إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المشروع أن يعدل القيمة المرحلة للذمم المدينة التجارية؛ و

(٢) بيع البضاعة بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق بتاريخ الميزانية العمومية.

(ج) التحديد، بعد تاريخ الميزانية العمومية، لتكلفة الأصول المشتراة أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية.

(د) التحديد بعد تاريخ الميزانية العمومية لمبلغ الحصة في الربح أو دفعات المكافأة إذا كان المشروع لديه التزام قانوني واستدلالي بتاريخ الميزانية العمومية لإجراء تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل ذلك التاريخ (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين").

(هـ) إكتشاف تحليل أو أخطاء تظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

١٠ يجب على المشروع أن لا يعدل المبلغ المعترف في بياناته المالية لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية.

١١ مثال على الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية هو انخفاض قيمة السوق للاستثمارات بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ الذي عنده تم إقرار البيانات المالية للإصدار. إن انخفاض القيمة السوقية لا يتصل في العادة لحالة الاستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية ولكن تعكس الظروف التي نشأت في الفترة اللاحقة. وبالتالي فالمشروع لا يعدل المبلغ المعترف بها بياناته المالية للاستثمارات وعلى نحو متشابه، فإن المشروع لا يحدث المبالغ المفصح عنها للاستثمارات بتاريخ الميزانية العمومية مع أنه يلزم إعطاء الفصاح لضافي بموجب الفقرة ٢١.

توزيعات الأرباح

١٢ إذا تم إقرار أو الإعلان عن توزيعات الأرباح لحاملي ادوات حقوق (كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض") بعد تاريخ الميزانية العمومية فإنه يجب على المشروع أن لا يعترف بتوزيعات الأرباح هذه لمطلوب في الميزانية العمومية.

١٣ إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم (أي تم تقويض أرباح الأسهم بشكل مناسب ولم يترك تقديرها للمنشأة) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، لا يتم الاعتراف بأرباح الأسهم كالتزام في تاريخ الميزانية العمومية لأنها لا تلبي معايير الالتزام الحالي الوارد في معيار

المحاسبة الدولي ٣٧. ويتم الإفصاح عن أرباح الأسهم هذه في الملاحظات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

استمرارية المنشأة

١٤ لا يجب أن يعد المشروع ببياناته المالية على أساس استمرارية المنشأة إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية العمومية لما نيتها لتسهيل المشروع أو وقف نشاطه التجاري أو أنه ليس لديها بديل وأعلى ولكن لصل ذلك.

١٥ أن حدوث تدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية من الممكن أن يشير إلى دراسة ما إذا كان افتراض استمرارية المنشأة مازال مناسباً وإذا كان افتراض استمرارية المنشأة لم يعد مناسباً وأن التأثير شاملاً إلى حد بعيد يتطلب هذا المعيار تغييراً أساسياً في أساس المحاسبة وليس تعديلاً للمبالغ المعترف بها ضمن أساس المحاسبة الأصلي.

١٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" الإفصاحات معينة إذا :

- (أ) لم يتم إعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المنشأة ؛ أو
- (ب) لدى الإدارة أدراك بطرؤف عدم تأكيد مغاية تتصل بأحداث أو ظروف من الممكن أن تلقى شكاً هاما على قدرة المشروع في الإستمرار كمنشأة مستمرة. أن الأحداث والظروف التي تتطلب الإفصاح يمكن أن تنشأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الإفصاح

تاريخ الإقرار بالإصدار البيانات

١٧ يجب على المشروع أن يفصح عن التاريخ الذي تم عنده إقرار البيانات المالية لإصدارها ومن هو الذي أعطى هذا الإقرار إذا كان ملاك المشروع أو آخرون لديهم السلطة لتعديل البيانات المالية بعد الإصدار فإن على المشروع أن يفصح عن تلك الحقيقة.

١٨ أن من المهم للمستخدمين أن يعلموا متى تم إقرار البيانات المالية للإصدار وذلك لأن البيانات المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف بتاريخ الميزانية العمومية

١٩ إذا استلم المشروع معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية حول ظروف كانت قد قمت بتاريخ الميزانية العمومية بتوجب على المشروع أن يحدث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠ في بعض الحالات يلزم المشروع أن يقوم بتحديث الإفصاحات في بيان أنه المالية لتعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى ولو لم تؤثر المعلومات في المبالغ التي يعترف بها المشروع في بياناته المالية ومثال واحد على الحاجة لتعديل الإفصاحات هو عندما يصبح دليل متوفر بعد تاريخ الميزانية العمومية عن الزلم طارئ كان قد قمت بتاريخ الميزانية العمومية. بالإضافة إلى دراسة ما إذا كان ضروريا الاعتراف بمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" فإن المشروع يحدث إفصاحاته عند الإلزام الطارئ في ضوء ذلك الدليل.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية

٢١ عندما تكون الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية على درجة من الأهمية بحيث إن عدم الإفصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لاتخاذ التقييمات والقرارات المناسبة يجب على المشرع أن يوضح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل بعد تاريخ الميزانية العمومية:

(أ) طبيعة الحدث؛ و

(ب) تقدير لتأثيره المالي أو نصا يفيد أن ذلك التقدير لا يمكن لأجراءه .

٢٢ التالية هي أمثلة على الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية التي يمكن أن تكون على حد من الأهمية بحيث إن عدم الإفصاح سيؤثر في قدرة مستخدمي البيانات المالية في إجراء تقييمات وقرارات مناسبة :

(أ) ضم أعمال رئيسيه تم بعد تاريخ الميزانية العمومية (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إنمجام الأعمال يتطلب بإصلاحات محدودة في مثل تلك الحالات) أو استبعاد شركة تابعة رئيسية؛

(ب) إعلان خطه لاستبعاد العميلة؛

(ج) شراء أو تصنيف رئيسي للأصول كما هي للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة، أو مصادرة لأصول رئيسية من قبل الحكومة؛

(د) تدمير مصنع إنتاج رئيسي بالحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية؛

(هـ) الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة)؛

(و) عمليات تبادل رئيسية للأسهم العادية أو عمليات محتملة لتبادل الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية (يشجع معيار المحاسبة الدولي ٣٣ " حصة السهم من الأرباح " على الإفصاح عن وصف لبعض العمليات خلافا لذلك بعض العمليات تستلزم التمويل أو إصدار الأسهم، أو تقسيم الأسهم، أو إحتجاز الأسهم أو جميع الإجراءات المتطلبية للتحديل تحت المعيار ٣٣)؛

(ز) للتغيرات الكبيرة غير العادية بعد تاريخ الميزانية العمومية في أسعار الأصل أو أسعار صرف العملة الأجنبية؛

(ح) التغيرات في معدلات أو قوانين الضريبة التي تم تشريعها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي لها تأثير هام على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ " ضرائب الدخل ")؛

(ط) للدخول في تعالقات مهمة أو إلتزامات طارئة على سبيل المثال بإصدار كفالات مهمة؛ و

(ي) لشروع في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

تاريخ النفاذ

٢٣ على الشركة أن تبدأ تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع التطبيق المبكر. أما إذا قلعت الشركة البدء بتطبيق هذا المعيار قبل ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإصاح عن هذه الحقيقة

سحب معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل ١٩٩٩)

٢٤ حل هذا المعيار محل المعيار ١٠ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (المعدل في ١٩٩٩).

الملحق

التعديلات على البيئتين الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصالفة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٠

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد نويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل لومالي
	هاري كيه شمويد
	جون تي سميث
	جيوغري وايتينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ١٠، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معيار المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجه حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٠ /الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية* في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التصحيحات في تقبل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقصات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصحيحات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التصحيحات على معيار المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٠ التي لم يتم للمجلس بإعادة دراستها.

التوضيح المحدود

استنتاج ٤ يهدف هذا التوضيح المحدود لمعيار المحاسبة الدولي ١٠، كان التغيير الرئيسي في الفقرتين ١٢ و ١٣ (أي الفقرتان ١١ و ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٠). وبعد التنقيح، تنص هاتان الفقرتان على أنه إذا تم الإعلان عن أرباح الأسهم بعد تاريخ الميزانية العمومية، لا تتعرف المنشأة بأرباح الأسهم تلك كالترلم في تاريخ الميزانية العمومية. هذا لأن أرباح الأسهم غير المعان عنها لا تلي معيار الإلتزام الحالي الولود في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". ونالش المجلس ما إذا كان من الممكن اعتبار الممارسة السابقة للمنشاء في دفع أرباح الأسهم إلزاماً استدالياً. وستنتج المجلس إلى أن هذه الممارسات لا تؤدي إلى نشوء إلزام بدفع أرباح الأسهم.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٠ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠	الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠	الفقرة المستبدلة في المعيار ١٠	الفقرة الحالية في المعيار ١٠
١٨	١٩	٩	١٠	الهدف	١
١٩	٢٠	١٠	١١	١	٢
٢٠	٢١	١١	١٢	٢	٣
٢١	٢٢	١٢	١٣	٣	٤
٢٢	٢٣	١٣	١٤	٤	٥
٢٣	٢٤	١٤	١٥	٥	٦
لا يوجد	٢٣	١٥	١٦	٦	٧
لا يوجد	٢٤	١٦	١٧	٧	٨
		١٧	١٨	٨	٩

معيـر المحاسبة الدولي ١١

عقود الإنشاء

يحتسب هذا المعيار ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٥.

المحتويات

الفقرات

معايير المحاسبة الدولية ١١

عقود الإنشاء

الهدف

النطاق

١ - ٢

تعريفات

٣ - ٦

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

٧ - ١٠

إيراد العقد

١١ - ١٥

تكاليف العقد

١٦ - ٢١

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢ - ٣٥

الإعتراف بالخسائر المتوقعة

٣٦ - ٣٧

التغيرات في التقديرات

٣٨

الإفصاح

٣٩ - ٤٥

تاريخ النفاذ

٤٦

الملحق

الإفصاح عن السجلات المحاسبية

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

الإفصاحات عن العقد

إن معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" مبين في الفترة ١-٤٦. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير المخصصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١١ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معايير المحاسبة الدولية ١١

عقود الإنشاء

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء نظراً لطبيعة النشاط في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء نشاط العقد وتاريخ اقفاهه يقمان في فترتين محاسبيتين مختلفتين، لذلك فالمسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الاعتراف للموضوعة في "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" لتحديد متى يجب الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصرف في قائمة الدخل. كما يوفر المعيار إرشاداً عملياً لتطبيق هذه الأسس.

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في البيئات المالية للمقاولين.
- ٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ١١ "المحاسبة عن عقود الإنشاءات"، المصادق عليه في سنة ١٩٧٨.

تعريفات

- ٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

عقد الإنشاء هو عقد تم الإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المتعددة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها.

العقد ذو السعر المحدد هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة المنتجة، والذي يكون في بعض الحالات خاضعاً لشروط تساعد التكاليف.

عقد التكلفة زائد نسبة هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو للتكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.
- ٤ يمكن أن يكون عقد الإنشاء لإقامة أصل واحد مثل جسر أو بنوية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. ويمكن أن يتعلق عقد الإنشاء ببناء عدد من الأصول المترابطة أو المتعددة على بعضها البعض من حيث تصميمها أو التكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها، من أمثلة هذه العقود عقود إنشاءات محطات التكرير وأجزاء من مصنع أو معدن.

٥ لغايات هذا المعيار، تضم عقود الإنشاء :

- (أ) عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين؛ و
- (ب) عقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

٦ تصاغ عقود الإنشاء بطرق عدة، وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة زائد نسبة. وتشمل بعض عقود الإنشاء خصائص من كل من "عقد السعر المحدد" و"عقد التكلفة زائد نسبة" ومثال ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع اشتراط حد أقصى للسعر. في مثل هذه الظروف يجب على المقلول الأخذ في الاعتبار جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢٣ و ٢٤ من أجل تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد والمصروفات.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

٧ تطبيق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء لوحده، ولكن في بعض الظروف المحددة يكون من الضروري تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من العقد الواحد أو مجموعة العقود معاً من أجل إظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود.

٨ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل عندما:

- (أ) يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة؛
- (ب) يكون كل أصل من الأصول خاضع لعملية تفاوضية منفصلة وكل من المقلول والعمل يستطيع قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل؛ و
- (ج) يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل.

٩ تعامل مجموعة العقود، سواء لعصل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا :

- (أ) جرى التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة؛
- (ب) كانت العقود مترابطة جداً للدرجة، أنها فعلاً أجزاء في مشروع واحد بهلمش ربح إجمالي؛ و
- (ج) يتم إنجاز العقود بشكل متلازم أو بتتابع مستمر.

١٠ قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العصل أو قد يتم تحديده ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

- (أ) يختلف الأصل بشكل جوهري في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي؛ أو
- (ب) يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون اعتبار للسعر في العقد الأصلي.

إيراد العقد

١١ يجب أن يتضمن إيراد العقد :

- (أ) مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛ و
 - (ب) أواخر التغيرات في أعمال العقد، المطالبات والحوافز المدفوعة:
- (١) إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيرداً؛ و
 - (٢) أن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

١٢ يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم. وتتأثر صلبة قياس إيراد العقد بعدد من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يزداد أو يقل إيراد العقد من فترة لأخرى، على سبيل المثال:

- (أ) يمكن أن يتفق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى زيادة أو نقصان إيراد العقد في فترة لاحقة للفترة التي اتفق فيها على العقد المبدئي؛
- (ب) يمكن أن يزداد مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تصاعد للتكلفة؛
- (ج) يمكن أن يقل إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في إتمام العقد؛ أو
- (د) عندما يتضمن العقد ذو السعر المحدد سعراً ثابتاً لكل وحدة من وحدات الإنتاج فإن إيراد العقد يزداد مع ازدياد عدد وحدات الإنتاج.

١٣ أمر التغيير هو عبارة عن تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تقليل أو زيادة إيراد العقد. ومن أمثلة التغييرات تغير في مواصفات أو تصميم الأصل أو تغيرات في مدة العقد. ويخلف التغيير في إيراد العقد عندما:

- (أ) يكون من المحتمل أن يوافق العميل على التغيير وعلى مبلغ الإيراد الناشئ عن التغيير؛ و
- (ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة.

١٤ المطالبة هي مبلغ يسمى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير مشمولة في سعر العقد. وقد تنشأ المطالبة عن التأخير الذي يتسبب فيه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات المختلف عليها في العقد. يخضع قياس مبلغ الإيراد الناشئ عن المطالبات لدرجة عالية من عدم التأكد وكثيراً ما يعتمد على نتائج المفاوضات. لذلك يتم شمول هذه المطالبات في إيراد العقد عندما:

- (أ) تكون المفاوضات بلغت درجة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن يقبل العميل المطالبة؛ و
- (ب) إمكانية قياس المبلغ المحتمل قبول العميل له بصورة يمكن الوثوق بها.

١٥ الحوافز المدفوعة هي مبالغ إضافية تدفع للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير إنجاز محددة. على سبيل المثال يمكن أن يسمح العقد بدفعة تحفيزية للمقاول لقاء الإتمام المبكر للعقد. يتم شمول الدفعات التحفيزية في إيراد العقد عندما:

- (أ) يكون العقد قد بلغ مرحلة متقدمة تدل على أنه من المحتمل أن معايير الإنجاز المحددة سوف يتم تحقيقها أو الزيادة عليها؛ و
- (ب) يمكن قياس مبلغ الدفعة التحفيزية بصورة موثوقة.

تكاليف العقد

١٦ يجب أن تتضمن تكاليف العقد:

- (أ) للتكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
- (ب) التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد، و
- (ج) التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.

١٧ التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد تشمل:

- (أ) تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها؛
- (ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛
- (ج) استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛
- (د) تكلفة نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد؛
- (هـ) تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛
- (و) تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد؛
- (ز) التكاليف المقررة للإصلاح وكفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقررة للضمان؛ و
- (ح) المطالبات من قبل أطراف أخرى.

يمكن تخفيض هذه للتكاليف بأي دخل عرضي ليس مشمولاً في إيراد العقد، على سبيل المثال الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد .

١٨ تشمل التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة :

- (أ) التأمين؛
- (ب) تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛ و
- (ج) مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

وتخصص مثل هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومعقولة تطبق بثبات على جميع التكاليف متشابهة الخصائص. يبنى للتخصيص على المستوى المعادي لنشاط الإنشاءات. تشمل المصاريف غير المباشرة تكاليف مثل إعداد ومعالجة رواتب الموظفين العاملين في الإنشاءات. كما تشمل التكاليف

التي من الممكن أن تعزى بشكل عام إلى نشاط المقاولات ويمكن تخصيصها إلى عقود محددة تكاليف الإقراض عندما يبتنى المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض".

١٩ قد تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها للسجل تحت شروط العقد بعض المصاريف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

٢٠ التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد تستبعد من تكاليف عقد الإنشاء. أمثلة هذه التكاليف تشمل:

- (أ) التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛
- (ب) تكاليف البيع؛
- (ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛ و
- (د) استهلاك الآلات والمعدات والملحقة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

٢١ تشمل تكاليف العقد التكاليف التي تعزى للعقد خلال الفترة من تأمين الحصول على العقد حتى الإنجاز التام للعقد، إلا أن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد والتي يتم تكديدها في تأمين العقد يتم شمولها كجزء من تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل وقياسها بصورة موثوقة وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما يتم الاعتراف بالتكاليف التي تم تكديدها لتأمين الحصول على العقد كمصروف في فترة التكبد فلا يجوز شمولها في تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة.

الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢ عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فانه يجب الاعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف حسب درجة إيجاز العقد بتاريخ الميزانية الصومية كما يجب الاعتراف بالخصائر المتوقعة فوراً كمصروف بموجب الفقرة ٣٦.

٢٣ في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بصورة موثوقة عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

- (أ) يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة؛
- (ب) إن من المحتمل أن المنافع الاقتصادية للعقد سوف تتدفق للمشروع؛
- (ج) يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد ودرجة إيجاز العقد بتاريخ الميزانية الصومية بدقة؛ و
- (د) التكاليف التي تعزى للعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتكديرات المسبقة.

٢٤ في حالة عقد التكلفة زائد نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

- (أ) من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع؛ و
- (ب) إن التكاليف التي تُعزى للعقد، سواء كانت قابلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.

٢٥ يطلق على عملية الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. بمقتضى هذه الطريقة يجري مقابلة إيرادات العقد بتكاليفه التي تم تكبدها في وصول هذه المرحلة من الإنجاز. وينتج عن ذلك تحديد الإيراد والمصروفات والأرباح التي تُعزى إلى الجزء الذي أنجز من العمل. وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقود والأداء خلال الفترة.

٢٦ في طريقة نسبة الإنجاز، يتم الاعتراف بإيراد العقد في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم فيها إنجاز العمل المتعلق بها. ولكن عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية عن إيراد العقد الكلي فإنه يعترف حالا بهذه الزيادة كمصروف طبقاً للفقرة ٣٦.

٢٧ قد يتكبد المقاول تكاليف تعود لنشاط مستقبلي للعقد، ويتم الاعتراف بمثل هذه التكاليف كأصل إذا كان من المحتمل استردادها. وتمثل هذه التكاليف مستحقات من العملاء وغالباً ما تصنف على أنها عمل تحت الإنجاز.

٢٨ يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة. ولكن عندما يكون هناك عدم تأكيد حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيراد العقد واعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد تحصيله محتملاً يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتسوية لمبلغ إيراد العقد.

٢٩ يكون المشروع عادة قادراً على وضع تقديرات موثوقة بعد الموافقة على عقد يحدد ما يلي :

- (أ) الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف بخصوص الأصل المراد إنشاؤه؛
- (ب) المقابل الذي سيتم تبادله؛ و
- (ج) طريقة وشروط السداد.

من الضروري أن يكون للمشروع نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية المالية ووضع التقارير. ويقوم المشروع بمراجعة إيراد وتكاليف العقد كلما تقدم العقد وتحديثها عند الضرورة. ولكن لا تكل هذه التعديلات بالضرورة على أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق.

٣٠ يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، ويستخدم المشروع الطريقة التي تكيف العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

- (أ) نسبة التكاليف المنكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛
- (ب) معاينة أو مسح العمل المنجز؛ و
- (ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

٣١ عندما يجري تحديد مرحلة الإنجاز التي وصل إليها العقد بالرجوع إلى تكاليف العقد المنكبدة إلى تاريخه، فإن تلك التكاليف التي تعكس العمل المنجز فقط هي التي تدخل في التكاليف المنكبدة لتاريخه. من أمثلة تكاليف العقد التي تستثنى:

- (أ) تكاليف العقد التي تعود لأنشطة العقد المستقبلي مثل تكاليف المواد التي سلمت لموقع العقد أو وضعت جانباً للاستخدام ولكن لم تتركب أو تستخدم خلال إنجاز العقد إلا إذا كانت هذه المواد قد صنعت خصيصاً للعقد؛ و
- (ب) المبالغ المنفوعة مقدماً إلى مقاولي الباطن عن العمل المقرر إنجازه بموجب عقد من الباطن.

٣٢ عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة فإنه:

- (أ) يجب الإعراف بالإيراد إلى الحد الذي تم عنده تكبد تكاليف من المحتمل أنها ستسترد؛ و
 - (ب) يجب الإعراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.
- يجب الإعراف بالخسائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٣ في المراحل المبكرة من العقد لا يكون في مقدرة المشروع عادة تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة. ومع هذا فمن المحتمل أن يسترد المشروع تكاليف العقد المنكبدة. وعليه فإنه يعترف بالإيراد إلى الحد الذي يكون فيه من المتوقع استرداد التكاليف المنكبدة، وطالما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فلا يتم الإعراف بأي ربح. ومع أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فمن المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي. في هذه الحالات، فإن أية زيادة في التكاليف الكلية على الإيراد الكلي يتم الإعراف بها كمصروف حالاً بموجب الفقرة ٣٦.

٣٤ إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف حالاً. من أمثلة الظروف التي قد تكون فيها إمكانية استرداد التكاليف المنكبدة غير محتملة، وعندها قد يعترف بتكاليف العقد كمصروف حالاً، الخوف التي:

- (أ) تكون غير قابلة للتطبيق بالكامل ومشروعيتها موضع استفسار؛
- (ب) يكون إتمامها خاضع لنتائج دعوى قضائية أو تشريع منظر؛

- (ج) تتعلق بممتلكات عرضة للمصادرة أو الإزالة؛
- (د) يكون العميل فيها غير قادر على مواجهة التزاماته؛ أو
- (هـ) يكون للمقاول غير قادر على إتمام العقد أو غير قادر على مواجهة التزاماته بموجب العقد.
- ٣٥ عندما تزول حالات عدم التلكد التي حالت دون تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتوقعة بعد الإنشاء بموجب الفقرة ٢٢ وليس الفقرة ٣٢.

الإعتراف بالخسائر المتوقعة

- ٣٦ عندما يكون من المحتمل أن تكاليف العقد الكلية ستزيد عن إيراد العقد الكلي فإنه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً.
- ٣٧ يجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عن:
- (أ) ما إذا كان العمل قد بدأ على العقد أم لا؛
- (ب) مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو
- (ج) مبلغ الأرباح المتوقعة على العقود الأخرى التي لم تعامل كمقد إنباءات واحد بموجب الفقرة ٩.

التغيرات في التقديرات

٣٨ يجري تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغير في تقدير نتائج العقد كتغير في تقدير محاسبي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"). تستخدم التقديرات التي جرى تغييرها في تحديد مبلغ الإيرادات والمصروفات المعترف بها في قائمة الدخل في الفترة التي جرى فيها للتغيرات وفترة لاحقة.

الإفصاح

- ٣٩ يجب أن يفصح للمشروع عن:
- (أ) مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة؛
- (ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة؛ و
- (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.
- ٤٠ يجب على المشروع أن يفصح عن العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية كما يلي:
- (أ) إجمالي التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) لتاريخه؛
- (ب) مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة، و
- (ج) مبلغ المحجوزات.

٤١ الحجزات هي مبالغ من فواتير الإنجاز لا تنفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد لتتفع هذه المبالغ أو حتى يتم إصلاح الأعطاب. فواتير الإنجاز هي مبالغ يطالب بها لقاء العمل المنجز على العقود سواء دفعت من قبل العميل أم لم تنفع. النفقات المقدمة هي مبالغ يستلمها المقلول قبل إتمام العمل المتعلق بها.

٤٢ يجب على المشروع عرض ما يلي :

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد كإجمالي؛ و

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد كإجمالي.

٤٣ المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية :

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها؛ مطروحاً منه

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد تكاليفها المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) عن فواتير الإنجاز.

٤٤ المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد هو صافي المبالغ التالية:

(أ) التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحاً منه؛

(ب) مجموع الخسائر المعترف بها وفواتير الإنجاز.

وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).

٤٥ يفصح المشروع عن الالتزامات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧، "المخصصات الإلتزامات والأصول المحتملة". يمكن أن تنشأ الإلتزامات والأصول الطارئة عن بنود مثل تكاليف الضمان والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٤٦ يطبق هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق

أمثلة توضيحية

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءاً من المعيار.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن السياسة المحاسبية:

يعترف بإيراد عقود الإنشاء ذات السعر المحدد بطريقة نسبة الإنجاز، والتي تقلس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المصروفة لتاريخه إلى ساعات العمل الكلية المقدرة لكل عقد.

يعترف بإيراد عقود التكلفة زائد النسبة لكل عقد بالرجوع إلى مقدار التكاليف المتكبدة خلال الفترة القابلة للإسترجاع زائد الأتعاب المكتسبة والتي تقلس بناءاً على نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

يوضح المثال التالي إحدى طرق تحديد مرحلة إنجاز العقد وتوقيت الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته (راجع الفقرات ٢٢ - ٣٥ من المعيار).

حصل مقاول على عقد بسعر ثابت مقداره ٩,٠٠٠ لبناء جسر. إن مبلغ إيراد العقد الأساسي المتفق هو ٩,٠٠٠ بينما كان تقدير المقاول الأولي لتكاليف العقد هو ٨,٠٠٠ كما سيستغرق بناء الجسر ٣ سنوات.

في نهاية السنة الأولى، ازداد تقدير المقاول لتكاليف العقد إلى ٨,٠٥٠.

في السنة الثانية، أجز العمل تغيير على العقد، نتج عنه زيادة في إيراد العقد بمبلغ ٢٠٠ وزيادة مقدرة في تكاليف العقد قدرها ١٥٠. في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف المتكبدة مبلغ ١٠٠ عن مواد مخزنة في الموقع تستخدم في السنة الثالثة لإنجاز العقد.

يقدر المقاول مرحلة إنجاز العقد باحتساب نسبة من تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد، فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة العقد:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	
٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	٩,٠٠٠	الإيراد الأساسي المتفق عليه للعقد
—	٢٠٠	٢٠٠	لمر تغيير
٩,٠٠٠	٩,٢٠٠	٩,٢٠٠	إجمالي إيراد العقد
٢,٠٩٣	٦,١٦٨	٨,٢٠٠	تكاليف العقد المتكبدة لتاريخه
٥,٩٠٧	٣,٠٣٢	—	للتكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد
٨,٠٥٠	٨,٢٠٠	٨,٢٠٠	إجمالي تكاليف العقد المقدرة
٩٥٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	الربح المقدّر
٢٦%	٧٤%	١٠٠%	نسبة الإنجاز

تم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (٧٤%) باستبعاد مبلغ ١٠٠ من تكاليف العقود المتكبدة للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للإستخدام في السنة الثالثة.

تكون مبالغ الإيرادات والمصروفات والربح المعترف بها في قائمة الدخل في السنوات الثلاثة كما يلي :

المعترف به	المعترف به	حتى تاريخه	
في السنة الحالية	في السنوات السابقة		السنة الأولى
٢,٣٤٠	-	٢,٣٤٠	الإيرادات (٠,٢٦ × ٩,٠٠٠)
٢,٠٩٣	-	٢,٠٩٣	المصروفات (٠,٢٦ × ٨,٠٥٠)
٢٤٧	-	٢٤٧	الربح
السنة الثانية			
٤,٤٦٨	٢,٣٤٠	٦,٨٠٨	الإيرادات (٠,٧٤ × ٩,٢٠٠)
٣,٩٧٥	٢,٠٩٣	٦,٠٦٨	المصروفات (٠,٧٤ × ٩,٢٠٠)
٤٩٣	٢٤٧	٧٤٠	الربح
السنة الثالثة			
٢,٣٩٣	٦,٨٠٨	٩,٢٠٠	الإيرادات (١ × ٩,٢٠٠)
٢,١٣٢	٦,٠٦٨	٨,٢٠٠	المصروفات
٢٦٠	٧٤٠	١,٠٠٠	الربح

الإفصاحات عن العقد

أنهى المقاول سنته الأولى من المعايير. جميع تكاليف العقد المتكبدة دفعت نقداً وجميع فواتير الإنجاز والدفعات على الحساب استلمت نقداً. تضمنت تكاليف العقد المتكبدة للعقود ب، ج، هـ تكاليف المواد التي اشترت للعقد ولكن لم تستخدم في إنجاز العقد لتاريخه. قام العملاء بدفع مبالغ على الحساب عن العقود ب، ج، هـ عن أعمال لم تنجز بعد.

فيما يلي وضع العقود الخمسة قيد التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

المجموع	هـ	د	ج	ب	ا
إيرادات عقود معترف بها بموجب					
١,٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥
الفقرة ٢٢					
مصاريف عقود معترف بها					
١,٢١٥	٥٥	٢٥٠	٣٥٠	٤٥٠	١١٠
بموجب الفقرة ٢٢					
خسائر متوقعة معترف بها بموجب					
٧٠	٢٠	٤٠	=	=	=
الفقرة ٣٦					
الأرباح المعترف بها مطروحاً منها					
١٥	(٣٠)	(٩٠)	٣٠	٧٠	٣٥
الخسائر المعترف بها					
١,٤٢٠	١٠٠	٢٥٠	٤٥٠	٥١٠	١١٠
تكاليف العقود المتكبدة خلال الفترة					
تكاليف العقود المتكبدة والمعترف بها					
١,٢١٥	٥٥	٢٥٠	٣٥٠	٤٥٠	١١٠
كمصاريف في الفترة بموجب الفقرة ٢٢					
تكاليف عقود تعود لنشاط مستقبلي					
٢٠٥	٤٥	=	١٠٠	٦٠	=
ومعترف بها كأصل بموجب الفقرة ٢٢					
١,٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥
إيرادات العقود (انظر أعلاه)					
١,٢٣٥	٥٥	١٨٠	٣٨٠	٥٢٠	١٠٠
فواتير الإنجاز (الفقرة ٤١)					
٦٥	=	٢٠	=	=	٤٥
إيراد عقود لم يقدم بها فواتير					
١٢٥	٢٥	=	٢٠	٨٠	=
سلف (الفقرة ٤١)					

فيما يلي المبالغ للواجب الإقصاء عنها بموجب المعيار :

١,٣٠٠	إيرادات العقود المعترف بها كإيراد في الفترة (فقرة ٣٩ (أ))
	تكاليف العقود المتكبدة المعترف بها والأرباح المعترف بها
١,٤٣٥	بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه (فقرة ٤٠ (أ))
١٢٥	للتفعات المقدمة للمستلمة (فقرة ٤٠ (ب))
	المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن أعمال العقود
٢٢٠	تم عرضه كأصل بموجب الفقرة ٤٢ (أ)
	المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن أعمال العقود
(٢٠)	تم عرضه كالتزام بموجب الفقرة ٤٢ (ب)

تم احتساب المبالغ الواجب الإفصاح عنها بموجب الفترات ٤٠ (أ)، ٤٢ (ب) و ٤٢ (ج) كما يلي :

المجموع	الفترة				
	أ	ب	ج	د	هـ
تكاليف العقود المنكبة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠
الأرباح المعترف بها مطروحة منها					
الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠
فواتير إنجاز	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥
مستحق من العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	-	١٥
مستحق للعملاء	-	-	-	(٢٠)	-
	٢٢٠	٦٠	١٠٠	-	١٥
	١٠٠	٥٢٠	٣٨٠	١٨٠	٥٥
	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠
	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)
	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠
المجموع	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠

تم احتساب المبلغ المفصح عنه بموجب الفترة ٤٠ (أ) وهو المبلغ الحالي نفسه للفترة حيث أن الإفصاح يتطبق بالسنة الأولى للعملية.

معار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمطلعة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

التفسيرات التالية تتعلق بمعار المحاسبة الدولي ١٢ :

- التفسير - ٢١ "ضرائب الدخل - إسترداد الأصول - المعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك"؛ و
- التفسير - ٢٥ "ضرائب الدخل - التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهمة".

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٤

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

النطاق

تعريف

قاعدة الضريبة

الإعتراف بالالتزامات والأصول

الضريبة الجارية

الإعتراف بالالتزامات والأصول

الضريبة المؤجلة

الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة

إندماج الأصول

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

الشهرة

الإعتراف الأولي بلسل لو التزلم

الفروق المؤجلة القابلة للإقتطاع

الإعتراف الأولي بلسل لو التزلم

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

الاستثمار في المنشآت التابعة، والفروع، والمنشآت الزميلة

والمشاريع المشتركة

القياس

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

قائمة الدخل

البطود التي تضاف أو تحذف مباشرة إلى حقوق المالكين

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إندماج الأصول

الضريبة الحالية والمؤجلة الناتجة من صليكت النفع على أسس الأسهم

العرض

الأصول والالتزامات الضريبية

المفصلة

نقلت الضريبة

مصرف (ندخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

فروق الصرف من الالتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

الإفصاح

تاريخ النفاذ

الملاحق

أ. أمثلة على الفروق المؤجلة

ب. توضيح الإحتسابات والعرض

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ "ضرائب الدخل" مبين في الفقرة ١-٩١. تتسأى جميع الفقرات في التفسير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معييير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ في سياق الهدف منه متقمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و لطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ " السبلات المحاسبية، التفسيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم هذه أساما لاختيار وتطبيق السبلات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل) محل معيار المحاسبة الدولي ١٢، المحاسبة عن ضرائب الدخل (معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي). يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ. إن التغييرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي هي كما يلي:

مقدمة ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي من المشروع المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الإلتزام المعروفة أحياناً بطريقة قائمة الدخل للإلتزام. يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) طريقة التأجيل ويتطلب طريقة التزلم أخرى تعرف أحياناً باسم طريقة الميزانية العمومية للإلتزام.

تركز طريقة قائمة الدخل للإلتزام على فروق التوقيت، بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للإلتزام على الفروق المؤقتة. إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة لاحقة أو أكثر. أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزلم ومبلغ ذلك الأصل أو الإلتزام المرحل في الميزانية العمومية. والقاعدة الضريبية لأصل أو التزلم هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة. كما تنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التالية، والتي لا تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي قد عالجها بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق توقيت:

(أ) عدم قيام المنشآت القابضة، والزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستمر؛

(ب) إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية؛ و

(ج) تخصيص كلفة ضم الأعمال التي تعتبر تملك للأصول والالتزامات المحددة بالرجوع إلى قيمها المعادلة دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

إضافة لذلك، هناك بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت، مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشأ عندما:

(أ) يتم ترجمة الأصول والالتزامات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءاً كاملاً لعمليات المشروع مقدم التقرير بمعدلات الصرف التاريخية؛

(ب) يتم إعادة بيان الأصول والالتزامات غير النقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لتقرير مالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛ أو

(ج) يختلف المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام عن قاعدته الضريبية عند الاعتراف الأولي به.

مقدمة ٣ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي للمشروع بعدم الاعتراف بأصل أو التزلم ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت أن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ المعدل فيطلب من المشروع الاعتراف بالتزلم ضريبي مؤجل أو (طبقاً لشروط محددة) بأصل لجميع الفروق المؤقتة ما عدا في الاستثناءات المحددة أدناه.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما يلي:

- (أ) يجب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن فروق توقيت عندما يكون هناك توقيت معقولة بتحقيقها؛ و
- (ب) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية كصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافياً لتحقيق المنفعة من الصسارة. لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي (ولم يتطلب) من المشروع تأجيل الاعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى فترة تحققها.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها وعندما يكون للمشروع تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمشروع فروق ضريبية مؤقتة كافية، أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحاً ضريبياً كافياً سوف يتوفر.

مقدمة ٥ كاستثناء للمتطلب العام الذي وضع في فترة ٢ أعلاه، يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المرحلة عند الاعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية، وبما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروق توقيت فإنه لا ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة أو الإلتزامات ضريبية مؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي.

مقدمة ٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة ما لم يكن من المعقول الافتراض أن هذه الأرباح أن توزع أو أن للتوزيع أن يؤدي إلى وجود الإلتزام ضريبي. ولكن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع الاعتراف بمثل هذه الإلتزامات الضريبية المؤجلة (وذلك الناشئة عن أية تعديلات ترجمة متراكمة ذات علاقة) إلى الحد الذي:

- (أ) تكون معه المنشأة الأم أو المستمر أو المشارك في مشروع مشترك قادراً على التحكم بتوقيت تمككس الفرق المؤقت؛ و
- (ب) يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف أن ينعكس في المستقبل المنظور.

عندما ينتج عن هذا المنع عدم الاعتراف بأي الإلتزام ضريبي مؤجل، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يتطلب من المشروع الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة.

مقدمة ٧ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص ضم الأصول. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الاعتراف بالإلتزام الضريبي الناتج أو طبقاً لمعيار الإحتمالية في الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو لية زيادة في حصة المنشأة المشرية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات والإلتزامات الطارئة الخاصة بالمنشأة المشتركة عن تكلفة الانتماء، ولكن يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) الاعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقتنع للأغراض الضريبية) والأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كمثل مؤجل.

مقدمة ٨ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي، ولم يتطلب من المشروع الاعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول، لما المعيار المعدل فيتطلب من المشروع الاعتراف بالإلتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.

مقدمة ٩ قد تعتمد التبعات الضريبية لاسترداد المبلغ المرحل لبعض الأصول أو الإلتزامات على طريقة الاسترداد أو السداد، فطى سبيل المثال:

- (أ) في بعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له الدخل الضريبي الآخر؛ و
- (ب) في بعض البلدان، يكون المبلغ المقطوع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقطوع كاستهلاك.

لم يعطي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي أي إرشاد حول قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة في مثل هذه الحالات، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) أن يكون قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة مؤسماً على التبعات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي يتوقع المشروع أن يتم استرداد أو سداد المبالغ المرحلة للأصول أو الإلتزامات بموجبها.

مقدمة ١٠ لم يشر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. بينما يمنع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. إن التعديل الخاص بالفقرة ١٦ ب (١) من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إنماج الأصول" والذي نشر مع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) يمنع خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة التي يتم الحصول عليها في ضم الأعمال.

مقدمة ١١ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي ما إذا كان يجب على المشروع أن يصف الأرصدة الضريبية المؤجلة كأصول والإلتزامات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) من المشروع الذي يقوم بهذا التمييز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات كأصول والإلتزامات جارية.

مقدمة ١٢ لقد أوضح معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي إمكانية إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة التي تمثل ضرائب مؤجلة، بينما يضع معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبينة بشكل واسع على تلك الشروط المحددة للأصول والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".

مقدمة ١٣ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ الأصلي عن الإفصاح شرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناءً على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المشروع معد التقرير. أما معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:

- (أ) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق؛ و
- (ب) مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق.
- كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٢ (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

مقدمة ١٤ تتضمن الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي ١٢ (المعدل) ما يلي:

- (أ) بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة؛
- (١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها؛ و
- (٢) مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا ونضاحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
- (ب) بخصوص الصلوات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق بـ:

- (١) المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الإستمرار؛ و
 - (٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة؛ و
- (ب) مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به عندما:
- (١) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و
 - (٢) يكون المشروع قد عانى خسارة إما في الفترة الجارية أو للفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.

معيار المحاسبة الدولي ١٢

ضرائب الدخل

الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة :-

(أ) الاسترداد (المداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كإصول (إلتزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع؛ و

(ب) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملازم للاعتراف بلصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام. فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيحصل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو سداد تبعات ضريبية فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (لصل ضريبي مؤجل)، باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المشروع المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في بيان الدخل يجب أن يعترف بالآثار الضريبية في نفس البيان كذلك. ولية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالآثار الضريبية المتعلقة بالآثار الضريبية مباشرة في حقوق المالكين. وبشكل مشابه يؤثر الاعتراف بأصول والالتزامات ضريبية في ضم الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الضم.

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية الموجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

النطاق

- ١ يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- ٢ لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزملة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد للتقرير.
- ٣ [تم إلغاؤها]
- ٤ لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية (راجع محول المحاسبة الدولي ٢٠، محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية)، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المعلقة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها:

- الربح المحاسبي هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل إقطاع مصروف الضريبة.
- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد).
- المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
- الضريبة الجارية هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.
- التزامات ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- أصول ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

- (أ) الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع؛
- (ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترة القادمة؛ و
- (ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترة القادمة.
- الفروق المؤقتة هي فروق بين المبلغ للمرحل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:
- (أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام؛ أو
- (ب) فروق مؤقتة قابلة للإقطاع وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقطاع عند تحديد ربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام.
- لقاعدة الضريبة لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.
- ٦ يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل).

قاعدة الضريبة

- ٧ القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستكتفى المشروع عندما تسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبة للأصل تساوي مبلغه المرحل.

أمثلة

- ١ أقل تكلفها ١٠٠ وتم اقتطاع ٣٠ مقابل الإستهلاك في الفترات الحالية والماضية لأغراض الضريبة وستلحرج باقي التكلفة خلال السنوات الباقية كإستهلاك أو عند التخلص منها . الإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي مكسب ينتج عن التخلص من الآلة يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص من الأصل تقتطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للألة هي ٧٠.
 - ٢ فائدة مدينة مبلغها المرحل ١٠٠، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة المدينة لا شيء.
 - ٣ ذمم مدينة تجارية مبلغها المرحل ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي ١٠٠.
 - ٤ أرباح أسهم مدينة من منشأة تابعة بها مبلغ مرحل ١٠٠ ولا تخضع أرباح الأسهم للضريبة. جوهرياً يعتبر كامل المبلغ المرحل للأصل قابل للاقتطاع ضد المنافع الاقتصادية. وعليه تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم القابلة للتحويل ١٠٠.
 - ٥ فرض مدين مبلغه المرحل ١٠٠ وإن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.
- * بموجب هذا التعليق، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت وكتيبي بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء. ويكون محل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لا شيء. نعت هذين التعليقين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

- ٨ القاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغه المرحل، ناقصاً المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد أن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

أمثلة

- ١ تشمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، سيقتطع المصروف المتعلق به لأغراض الضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لا شيء.
- ٢ تشمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضه مقدماً بمبلغ مرحل ١٠٠، والإيراد المتعلق به مدين أن يخضع للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة المقبوضة مقدماً لا شيء.
- ٣ تشمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مرحل ١٠٠، والمصروف المتعلق به مدين أن يقتطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة ١٠.

يتبع الصفحة السابقة

أمثلة

- ٤ تشمل الالتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مرجل ١٠٠، والعقوبات والغرامات لا تنتمطع لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات ١٠٠.
- ٥ فرض دائن مبلغه المرجل ١٠٠ وأن يكون لمداد القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.
- * بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت وكمتطاول بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون محل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

٩ لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية. على سبيل المثال يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكديدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد لا يسمح بإقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لاشيء فرقا مؤقتا قابلا للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

١٠ عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو للترام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الأساسي الذي يرتكز عليه هذا المعيار: والذي يقضي بأنه مع عدد قليل من الاستثناءات المحددة، على المشروع الإعتراف بالترام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي إسترداد أو سدك القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لمنفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية. مثال (ج) الذي يأتي بعد الفقرة ٥٢ يوضح الظروف التي يمكن أن يكون عندها النظر إلى هذا المبدأ مفيدا، على سبيل المثال، عندما تعتمد القاعدة الضريبية للأصل أو الإلتزام على الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

١١ في البيانات المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة. يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الاختصاص التي تم تقديم الإقرار فيها. وفي منطلق اختصاص آخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية

١٢ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام. أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كصل.

١٣ يجب الإعتراف كصل بالمنفعة المتوقعة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بالر رجعي لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

١٤ عند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبية جارية لفترة سابقة، يعترف المشروع بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستدفق إلى المشروع، ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

الإعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة

١٥ يجب الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤجلة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن :

(أ) الإعتراف الأولي بالضريبة؛ أو

(ب) الإعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها :

(١) ليست ضم أصال؛ و

(٢) في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق المؤجلة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٣٩.

١٦ من الأمور الملازمة للإعتراف بأصل أن مبلغ الأصل المرحل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متدفقة على المنشأة في الفترات المستقبلية، وعندما يزيد المبلغ المرحل المسجل للأصل عن قاعدته الضريبية، فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح بإقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة واللتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو إلتزام ضريبي مؤجل، وعندما يسترد المشروع مبلغ الأصل المسجل سوف يُعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمشروع ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الاقتصادية ستدفق خارج المشروع على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الإعتراف بجميع الإلتزامات الضريبية المؤجلة، ماعدا في ظروف محددة موصوفة في الفقرتين ١٥ و ٣٩.

مثال

أصل تكلفته ١٥٠ ومبلغه المرحل ١٠٠، الإستهلاك المتجمع لغيات الضريبة ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥%.

القاعدة الضريبية للأصل ٢٠ (تكلفة ١٥٠ ناقص مجمع استهلاك ٩٠). لاسترداد المبلغ المرحل ١٠٠، يجب على المشروع أن يكسب دخل ١٠٠ لكي يكون قادراً على إقتطاع استهلاك بقيمة ٢٠ فقط. وبما أن ذلك مفهوم المشروع بدفع ضريبة دخل قدرها ١٠ (٢٥% × ٤٠) عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. فالفرق بين المبلغ المرحل ١٠٠ والقاعدة الضريبية ٢٠ هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ ٤٠، لذلك يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٠ (٤٠ × ٢٥%) يمثل ضرائب الدخل التي سيدفعها عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل.

١٧ تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة. توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت، والتالية لمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤقتة :

(أ) دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دولار الاختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية. فعادة الضريبة لأي زمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العمومية بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً ذلك لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية؛

(ب) الإستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الإقطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحه من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يصعب الإستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (لما إذا كان الإستهلاك الضريبي أبطأ من الإستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للإقطاع مما ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل)؛ و

(ج) تكاليف التطوير يمكن أن تُرسل وتطفاً خلال فترة قائمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تنقطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي. فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لاشيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي. ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لاشيء.

١٨ كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما :

- (أ) يتم توزيع كلفة الانماج الأعمال التي تعتبر امتلاك أصول والتزامات محددة بالرجوع إلى قيمها العادلة بدون عمل تعديلات مماثلة لغايات الضريبة (انظر الفقرة ١٩)؛
- (ب) يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات مماثلة لغايات الضريبة (انظر الفقرة ٢٠)؛
- (ج) تظهر شهرة أو شهرة مالية عند الإنماج (انظر الفقرتين ٢١ و ٢٢)؛
- (د) تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له. على سبيل المثال عندما يستفيد المشروع من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالأصول (انظر الفقرتين ٢٢ و ٢٣)؛ أو
- (هـ) يصبح المبلغ المرحل للإستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (انظر الفقرات ٣٨-٤٥).

إندماج الأعمال

١٩ في ضم الأعمال من نوع التملك، يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المحددة بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ عملية التبادل وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات المحددة بضم الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف. على سبيل المثال، عندما يزداد المبلغ المرحل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبية للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق، يظهر فرق

مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل. ويؤثر الالتزام الضريبي المؤجل على الشهرة (انظر الفقرة ٦٦).

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

٢٠. تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي ١٦، الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقييم" و معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"). في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة عرض مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. ونتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت. أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى، فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة العرض، وتبعا لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الإسترداد للمستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعدل بقيمته وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت. وهذا صحيح حتى لو:

- (أ) لم يقصد المشروع التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الإستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية، أو
- (ب) تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

الشهرة

٢١. الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المملوكة. لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإلغاء الشهرة كمصرف قبل للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي. كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالبا ما تكون غير قابلة للإقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أصولها الأصلية. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة لاشيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية، التي هي لاشيء هو فرق مؤقت. ولكن هذا المعيار لا يسمح بالإعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والإعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة.

١٢١ تعتبر التخفيضات اللاحقة في التزام الضريبة المؤجلة غير معترف به لأنه ينشأ من الإعسار الأولي للشهرة أنها تنشأ من الإعتراف الأولي بالشهرة وبالتالي لا يتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١٥(أ). على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة الشهرة المشتراة في عملية اندماج الأعمال تساوي ١٠٠ ولكن تسلسلها الضريبي يساوي صفر، تمنع الفقرة ١٥(أ) المنشأة من الإعتراف بالالتزام الضريبة المؤجلة الناتج. وإذا قامت المنشأة لاحقا بالإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يساوي ٢٠ لتلك الشهرة، يتم تخفيض مبلغ

الفرق المؤقت الخاضع للضريبة المرتبط بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠، مع انخفاض نلتج في قيمة التتزام الضريبة المؤجلة غير المعترف به. ويعتبر أيضا ذلك الإلتزام الضريبة المؤجلة غير المعترف به على أنه يرتبط بالإعتراف الأولي للشهرة ويلتالي يمنع من الإعتراف به بموجب الفقرة ١٥(أ).

٢١ب يتم الإعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تتشأ فيه من الإعتراف الأولي بالشهرة. على سبيل المثال، إذا كانت الشهرة المشتركة في عملية إنتماج الأعمال ذات تكلفة بقيمة ١٠٠ يتم لقطاعها لأغراض الضريبة بنسبة ٢٠% لكل سنة تبدأ في سنة الإنتماج بالشراء، يكون الأساس الضريبي للشهرة ١٠٠ عند الإعتراف الأولي و ٨٠ في نهاية سنة الإنتماج بالشراء. وإذا لم يتغير المبلغ المسجل للشهرة في نهاية سنة الإنتماج بالشراء بحيث تبقى قيمته ١٠٠، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة بقيمة ٢٠ في نهاية تلك السنة. ولأن هذا الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لا يرتبط بالإعتراف الأولي بالشهرة، يتم الإعتراف بالتزام الضريبة المؤجلة الناتج.

الإعتراف الأولي بأصل أو التتزام

٢٢ قد ينشأ لفرق المؤقت عند الإعتراف الأولي بأصل أو التتزام، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقطع لتفاليات الضريبة. تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الإعتراف الأولي بالأصل:

- (أ) في ضم الأصول، يعترف المشروع بأي التتزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة (انظر الفقرة ١٩)؛
- (ب) إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المشروع يعترف بأي التتزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل (انظر الفقرة ٥٩)؛
- (ج) إذا لم تكن العملية ضم الأصول، ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المشروع، في غياب الإعفاء الوارد في الفقرتين ٢٤ و ١٥، يعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل ويحل المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام بنفس المبلغ. مثل هذه التعديلات تجعل البيانات المالية أقل وضوحاً لذلك لا يسمح هذا المعيار بالإعتراف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل لنتج عند الإعتراف الأولي أو لاحقاً (انظر المثال على الصفحة التالية). وفوق ذلك لا يعترف المشروع بالتغيرات اللاحقة في الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٢٢ (ج)

ينوي مشروع استخدام أصل يكلف ١٠٠٠ خلال كامل حياته الإنتاجية البالغة (٥) سنين ثم التخلص منه بدون قيمة متبقية. معدل الضريبة ٤٠% ولا يطرح استهلاك الأصل للعمليات الضريبية، وعند التخلص منه لا يدفع ضريبة على الربح الرسمالي ولا يقطع أي خسارة رأسمالية.

عندما يسترد المشروع القيمة المسجلة للأصل سيكتسب دخل ضريبي قدره ١٠٠٠ وتكف ضريبة قدرها ٤٠٠. وهنا لا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج بمبلغ ٤٠٠، لأنه ينشأ من الاعتراف الأولي للأصل.

في السنة التالية، يكون المبلغ المسجل للأصل ٨٠٠، وعندما يكسب المشروع دخل خاضع للضريبة بمبلغ ٨٠٠ سيضع ضريبة ٣٢٠ عن الدخل الضريبي، ولا يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل بمبلغ ٣٢٠ لأنه ينشأ من الاعتراف الأولي بالأصل.

بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٢ الأدوات المالية: الإفصاح والعرض، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الإلتزام من الأداة كالإلتزام وجزء حقوق الملكية من الأداة كحقوق ملكية. في بعض دول الإفصاح تكون القاعدة الضريبية لجزء الإلتزام من الأداة عند الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الإلتزام وحقوق الملكية، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل مفصول عن جزء الإلتزام. لذلك لا ينطبق الاستثناء المبين في الفقرة ١٥ (ب) وتبعاً لذلك، يعترف المشروع بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج. وبموجب الفقرة ٦١، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية. وبموجب الفقرة ٥٨، يعترف بأية تغيرات لاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في قائمة الدخل كصروف ضريبية مؤجل (دخل).

الفرق المؤقتة القابلة للإقطاع

يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفرق المؤقتة القابلة للإقطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفرق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي للمؤجل ناشئ عن :

(أ) شهرة مالية تعالج كدخل مؤقت بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٢ ضم الأعمال ؛ أو

(ب) الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بقها :

(١) ليست ضم أعمال؛ و

(٢) في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن يجب الاعتراف بموجب الفقرة ٤٤، بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفرق المؤقتة القابلة للإقطاع المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة.

يتلزم بالاعتراف بالإلتزام أن المبلغ المرحل له سيحدد في فترات مستقبلية من خلال تنقذات خارجة من مولد المشروع التي تجسد منافع اقتصادية. عندما تنقذ المولد من المشروع، فإن جزءاً منها أو كامل مبالغها يمكن أن تنقطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الاعتراف بالإلتزام فيها. في مثل هذه الحالات يوجد فرق مؤقت بين المبلغ المرحل للإلتزام وقاعدته الضريبية. وعليه، ينشأ

أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل التي ستكون قابلة للإسترداد في فترات مستقبلية عندما يسمح بقطاع جزء من الإلتزام في تحديد الربح الضريبي. وبالمثل إذا كان المبلغ المسجل للأصل أقل من قاعدته الضريبية فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية.

مثال
يعترف مشروع بالإلتزام قدره ١٠٠ لتكاليف مستحقة عن ضمان منتج. للأغراض الضريبية، فإن تكلفة ضمان المنتج لن تقطع حتى يدفع المشروع المطالبات. معدل الضريبة ٢٥%.
تتكون القاعدة الضريبية للإلتزام لا شيء (قيمتها المرحلة ١٠٠ ناقص المبلغ الذي سيُطرح للأغراض الضريبية بخصوص ذلك الإلتزام في فترات مستقبلية). عند سداد الإلتزام بقيمتها المرحلة، سيخضع المشروع لزيادة الضريبة المستقبلية بمبلغ قدره ١٠٠ وعليه ستخضع دفعات الضريبة في المستقبل بـ ٢٥ ($100 \times 25\%$) ويكون الفرق بين المبلغ المرحل (١٠٠) والقاعدة الضريبية (صفر) فرق مؤقت قدره ١٠٠. لذلك يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٥ ($100 \times 25\%$) على فرض أن المشروع سيكتسب ربح ضريبي كافي في فترات مستقبلية ليستفيد من تخفيض المنفوعات الضريبية.

٢٦ فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقتة قابلة للإقطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد. وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الإلتزام المرحل وقاعدته الضريبية، والقاعدة الضريبية للإلتزام تكون عادة لاشيء. ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت القابل للإقطاع أصل ضريبي مؤجل عندما تنتكف المنافع الاقتصادية إلى المشروع في صورة لقطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد؛

(ب) يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة. يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية بقطاعه في فترات مستقبلية، والمبلغ المرحل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للإقطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل؛

(ج) في ضم أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والإلتزامات بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ التبادل. عندما يعترف بالإلتزام عند التملك ولكن لا تطرح للتكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة لأصل أقل من قاعدته الضريبية. في كلا الحالتين يؤثر الأصل الضريبي المؤجل على الشهرة (انظر الفقرة ١٦)؛ و

(د) هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية (انظر الفقرة ٢٠). وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للإقسطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تريد عن مبلغه المرحل.

٢٧ إن انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع ينتج عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، إلا أن المنافع الاقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية سوف تتدفق إلى المشروع فقط إذا اكتسب أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم للتخفيضات ضدها. لذلك يعترف المشروع بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقتة قابلة للإقسطاع.

٢٨ إن من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن الإنقاع منه بمقابلته بفروق مؤقتة قابلة للإقسطاع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تتمكن:

- (أ) في نفس الفترة المتوقع انعكاس الفرق المؤقت القابل للإقسطاع فيها ؛
- (ب) في فترات تكون فيها الخصائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تكويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

في مثل هذه الظروف فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل بالفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع.

٢٩ عندما لا يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة فإنه يعترف بالأصل الضريبي إلى الحد الذي:

- (أ) من المحتمل أن يكون للمشروع ربح ضريبي كاف يعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع (أو في الفترات التي تكون فيها الخصائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنه التكوير بأثر رجعي أو مستقبلي)، وعند التقييم إذا كان المشروع سيحصل على أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية فإن المشروع يتجاهل المبالغ الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة القابلة للإقسطاع التي من المتوقع أن تنشأ في فترات مستقبلية، لأن الأصل الضريبي المؤجل الذي ينشأ عن هذه الفروق سيطلب بنفسه أرباح ضريبية مستقبلية لاستغلاله؛ أو
- (ب) تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمشروع سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المنمبة.

٣٠ إن فرص التخطيط الضريبي هي أعمال يقوم بها المشروع لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتكوير الضلوة الضريبية أو الخصم الضريبي، على سبيل المثال، لدى بعض دوائر الإختصاص الضريبية، يمكن أن يخلق أو يزداد الربح الضريبي بواسطة:

- (أ) اختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الإستحقاق أو عند الإستلام؛
- (ب) تأجيل المطالبة بقسومات محددة من الربح الضريبي؛
- (ج) بيع، وربما إعادة استئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن؛ و

(د) بيع أصل يولد دخل غير خاضع للضريبة (مثل سندات الحكومة في بعض دوائر الإختصاص الضريبية) لفرض شراء استثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً .

إنما أدت فرص التخطيط الضريبي لتقديم الربح الضريبي من فترة متأخرة إلى فترة مبكرة، يبقى استخدام المعالجة المستقبلية للخسائر الضريبية أو الخصم الضريبي يعتمد على وجود ربح ضريبي مستقبلي من موارد غير تلك التي سينشأ عنها فروق مؤقتة مستقبلية.

٣١ عندما يكون المشروع خسائر حديثة فإنها تأخذ في الاعتبار الإرشاد الولد في الفقرتين ٣٥ و ٣٦.

٣٢ [تم إلغائها]

الإعتراف الأولي بأصل أو القرض

٣٣ هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الإعتراف الأولي بأصل، ألا وهي عندما يتم لقطاع هبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة المرحلة للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقتطع من مبلغ الأصل القابل للإستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة المرحلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للإقطاع. كذلك يمكن اعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق مؤقت قابل للإقطاع. فتحت أي طريقة عرض يختارها المشروع، فإنه لا يعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى في الفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

٣٤ يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

٣٥ إن معيار الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تكوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معيار الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للإقطاع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فإنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة، لو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة. في مثل هذه الظروف، فإن الفقرة ٨٢ تتطلب الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة المؤيدة للإعتراف به.

٣٦ يقوم المشروع بأخذ المعايير التالية في الاعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:

(أ) ما إذا كان لدى المشروع فروق ضريبية مؤقتة تعود لنص السلطة الضريبية والمشروع الخاضع للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية، والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي منها ؛

- (ب) ما إذا كان المشروع محقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ؛
- (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر؛ و
- (د) ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي (انظر الفقرة ٣٠) متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.
- لا يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدامه للخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ بتاريخ كل ميزانية عمومية يقوم المشروع بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. ويعترف المشروع بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال التحسن في ظروف الإيجار يمكن أن يجعل المشروع قادر على توليد ربح ضريبي كافٍ في المستقبل وفي معايير الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الواردة في الفقرة ٢٤ أو ٣٤. وكمثال آخر عندما يعيد المشروع تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ ضم الأعمال أو بعد ذلك (انظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

٣٨ تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة (بشكل محدد حصة المنشأة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (والتي غالباً ما تكون للتكلفة) . تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل:

- (أ) وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة؛
- (ب) تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتولد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين؛ و
- (ج) تخفيض الإستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القليلة للإسترداد.

قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات المالية الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالإستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تدرج الإستثمار في دفاتها بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم.

٣٩ يجب على المنشأة أن تعترف بالالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

- (أ) تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت؛ و
(ب) من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٤٠ بما أن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح للمنشأة التابعة، فإنها قادرة على التحكم في توقيت انعكاس الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن كذلك عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية). إضافة لذلك فإنه من غير العملي غالباً تحديدي مبلغ ضرائب الدخل التي يمكن أن تكون قليلة للنفع عندما تنعكس الفروق المؤقتة. لذلك عندما تقرر المنشأة الأم أن تلك الأرباح لن توزع في المستقبل المنظور، فإنها لا تعترف بالالتزام ضريبي مؤجل. وتطبق نفس الاعتبارات على الاستثمارات في الفروع.

٤١ يستخدم المشروع علمته في المحاسبة عن الأصول والالتزامات غير المالية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). فعندما يتحدد الربح أو الخسارة الضريبية للعمليات الأجنبية (وبالتالي القاعدة الضريبية لأصولها والالتزاماتها غير المالية) بالعملية الأجنبية فإن التغيرات في سعر العملة الأجنبية تؤدي إلى فروق مؤقتة. وبما أن هذه الفروق المؤقتة تعود لأصول والالتزامات العملية الأجنبية، وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في العملية الأجنبية، فإن المشروع معد التقرير يعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج (خضوعاً للفقرة ٢٤). ويجري إدراج الضريبة المؤجلة الناتجة بتحميلها على أو لصالح بيان الدخل (انظر الفقرة ٥٨).

٤٢ لا يتحكم المستثمر في المنشأة الزميلة ولا يستطيع عادة تحديد سياسة توزيع الأرباح لذلك، في غياب اتفاق عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، فإن المستثمر يعترف بالالتزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في المنشأة الزميلة. في بعض الحالات، قد لا يكون المستثمر قادراً على تحديد مبلغ الضريبة الدائن إذا إسترد تكلفة الاستثمار بالمنشأة الزميلة ولكن يستطيع تحديد إن كانت مستلوي أو تزيد عن مبلغ الحد الأدنى، وفي مثل هذه الحالات فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يقلص بذلك المبلغ.

٤٣ تتطرق الترتيبات بين الشركاء في المشاريع المشتركة عادة تقاسم الأرباح وما إذا كانت القرارات في مثل هذه الأمور تتطلب اتفاق جميع الشركاء أو أغلبية محددة منهم. عندما يكون الشريك قادر على التحكم بتقاسم الأرباح وأن هناك احتمال عدم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام ضريبي مؤجل.

٤٤ على المشروع الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاختطاف الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن :

(أ) ينمكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛ و

(ب) يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقلله.

٤٥ عند تحديد ما إذا كان يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة القابلة للاختطاف المتوقعة باستثماراتها في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة وحصصها في المشاريع المشتركة فإن المشروع يأخذ بالاعتبار الإرشادات المحددة في الفقرات (٢٨ إلى ٣١).

القياس

٤٦ يجب قياس الالتزامات الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية الصومية.

٤٧ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسند الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية الصومية.

٤٨ يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنّها. ولكن في بعض مناطق الاختصاص فإن إعلان الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبة) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف يتم قياس الأصول والالتزامات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعمول.

٤٩ عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنمكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠ [تم إلغاؤها]

٥١ يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بتاريخ الميزانية الصومية، أن تسترد أو تنفع المبلغ المسجل لأصولها والالتزاماتها.

٥٢ في بعض مناطق الإختصاص الضريبية فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع المبلغ المسجل لأصل (الترام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من:

- (أ) معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدد) المشروع المبلغ المرحل لأصل (الترام)؛ و
(ب) القاعدة الضريبية للأصل (الإلتزام).

في مثل هذه الحالات، يقيم المشروع الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المنقطة مع الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

مثال أ

أصل مرحل بمبلغ قدره ١٠٠ وقاعدة ضريبية ٦٠، معدل الضريبة الذي سينطبق إذا بيع الأصل ٢٠% بينما معدل الضريبة على الدخل الآخر ٣٠%.

يعترف المشروع بالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ٨ (٢٠×٤٠)% إذا كان يتوقع أن يبيع الأصل ولا يستخدمه، ويكون عليه إلتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٢ (٣٠×٤٠)% إذا كان يتوقع أن يحتفظ بالأصل ويسترد قيمته المرحلة من خلال الإستخدام.

مثال ب

أصل، كلفته ١٠٠ وقيمته المسجلة ٨٠ أعيد تقييمه إلى ١٥٠. لم يتم إجراء تعديل مماثل له لأغراض الضريبة. مجمع الإستهلاك لفيايات الضريبة ٣٠ ومعدل الضريبة ٣٠%. إذا بيع الأصل بأكثر من التكلفة، فإن الإستهلاك المجمع البالغ ٣٠ سيكون مشمولاً بالدخل الضريبي ولكن المتحصلات زائدة عن التكلفة لن تخضع للضريبة.

للقاعدة الضريبة للأصل ٧٠ وهناك فرق ضريبي مؤقت ٨٠. إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل باستخدام الأصل فإنها يجب أن تولد دخل ضريبي ١٥٠ لتكون قادرة فقط على لقطاع استهلاك بمبلغ ٧٠. على هذا الأسس هناك التزام ضريبي مؤجل ٢٤ (٣٠×٨٠)%. وإذا كان المشروع يتوقع أن تسترد المبلغ المرحل ببيع الأصل حالا بمبلغ ١٥٠ فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يحسب كما يلي:

الترام ضريبي مؤجل	معدل الضريبة	فرق ضريبي مؤقت	
٩	٣٠%	٣٠	استهلاك ضريبي متجمع
—	لا شيء	٥٠	متحصلات زائدة عن التكلفة
٩		٨٠	المجموع

(ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين).

مثال ج

لنستخدم نفس المعلومات في مثال ب باستثناء أنه إذا بيع الأصل بكثير من التكلفة فإن الإستهلاك الضريبي المتجمع سوف يشمل في الدخل الضريبي (بمعدل ضريبة ٣٠%)، وتحصيلات البيع سوف تخضع للضريبة بمعدل ٤٠% بعد إقطاع التكلفة المعدلة بالتضخم البالغة ١١٠.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل من خلال استخدام الأصل، فإنه يجب أن يولد دخل ضريبي قدره ١٥٠ وسيكون قادر فقط على إقطاع استهلاك ٧٠. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٧٠ ويكون هناك فرق مؤقت ضريبي قدره ٨٠ والفترة الضريبية مؤجل ٢٤ (٨٠ × ٣٠%) كما في المثال ب.

إذا كان المشروع يتوقع أن يسترد المبلغ المرحل بواسطة بيع الأصل حالا بمبلغ ١٥٠ فإنها ستكون قادرة على إقطاع تكلفة محملة بمبلغ ١١٠ وصافي المتحصلات البالغ ٤٠ ستخضع لمعدل ضريبة ٤٠% إضافة لذلك، سيتم شمول الإستهلاك الضريبي المتجمع البالغ ٣٠ في الدخل الضريبي وسيخضع لمعدل ضريبي ٣٠%. على هذا الأساس تكون القاعدة الضريبية ٨٠ (١١٠ - ٣٠)، ويكون الفرق المؤقت الضريبي ٧٠ والإلتزام الضريبي المؤجل ٢٥ (٤٠ × ٤٠% زائد ٣٠ × ٣٠%). وإذا لم تكن القاعدة الضريبية واضحة مباشرة فقد يكون مفيداً الأخذ بالإعتبار المبدأ الأساسي المحدد في فقرة ١٠.

(ملاحظة : بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

١٥٢ في بعض الاختصاصات تستحق ضرائب الدخل للدفع بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كإرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي بعض الاختصاصات الأخرى من الممكن أن تكون ضرائب الدخل قليلة للرد أو مستحقة للدفع إذا تم دفع جزء أو كامل صافي الربح أو العائدات المحتفظ بها كإرباح أسهم لمساهمي المنشأة، وفي هذه الحالات يتم قياس أصول وإلتزامات الضريبة الحالية والوجلة بمعدل الضريبة المنطبقة على الأرباح غير الموزعة.

٥٢ ب في الحالات المبينة في الفقرة ٥٢ أ يتم الاعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم عندما يتم الاعتراف بالإلتزام لدفع أرباح الأسهم، وضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم مرتبطة مباشرة مع المعاملات أو الأحداث السابقة لأكثر من ارتباطها مع التوزيعات على المالكين، وبناء على ذلك يتم الاعتراف بضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم في صافي الربح أو الخسارة للفترة حسبما تتطلب الفترة ٥٨ فيما عدا إلى المدى الذي تنشأ فيه ضرائب الدخل المترتبة على أرباح الأسهم من الحالات المبينة في الفقرة ٥٨ (أ) و(ب).

مثال يوضح الفقرتان ١٥٢ ، ٥٢ب

يتناول المثال التالي قياس أصول الالتزامات ضريبية الدخل الحالية والموجلة لمنشأة في إختصاص تستحق فيه ضرائب الدخل الدفع بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة (٥٠%) مع مبلغ قابل للرد عندما يتم توزيع الأرباح، ومعدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة هو ٢٥%. وفي تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ لا تعترف المنشأة بالترلم لأرباح الأسهم المقترحة أو المعلقة بعد تاريخ الميزانية العمومية، ونتيجة لذلك لا يتم الاعتراف بأرباح لهم في عام ٠٠٠١، والدخل الخاضع للضريبة للعام ٢٠٠١ هو ١٠٠,٠٠٠، وصافي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة لعام ٢٠٠١ هو ٤٠,٠٠٠ .

تعترف المنشأة بالترلم ضريبية حالي ودخل ضريبية حالي مقداره ٥٠,٠٠٠، ولا يتم الاعتراف بأصل المبلغ المحتمل لسترداده نتيجة لأرباح الأسهم المستقبلية، كما تعترف المنشأة بالترلم ضريبية موجب ومصروف ضريبية موجب مقداره ٢٠,٠٠٠ (٤٠,٠٠٠ بمعدل ٥٠%) تمثل ضرائب الدخل التي ستفهمها المنشأة عندما تسترد أو تقوم بتسوية المبالغ المسجلة أصولها بناء على معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة.

تبعاً لذلك، في ١٥ مارس ٢٠٠٢ تعترف المنشأة بأرباح لهم مقدراها ١٠,٠٠٠ من الأرباح التشغيلية السابقة كإلتزام.

في ١٥ مارس ٢٠٠٢ تعترف المنشأة باستعادة ضرائب الدخل بمقدار ١٥٠٠ (١٥%) من أرباح الأسهم المعترف بها كإلتزام / كإصل ضريبي حالي وكتخفيض لمصروف ضريبية الدخل الحالي لعام ٢٠٠٢.

٥٣ يجب عدم خصم الإلتزامات والأصول الضريبية الموجلة.

٥٤ يتطلب لتحديد المعتمد للإلتزامات والأصول الضريبية الموجلة على أساس مخصص جدول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الإلتزامات والأصول الضريبية الموجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول واللتزامات ضريبية موجلة ليست قابلة للمقارنة بين المشاركين، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول والإلتزامات الضريبية الموجلة.

٥٥ يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الإلتزام المرحل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد المبلغ المرحل على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة الترتامت منافع التقاعد (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٩، منافع الموظفين).

٥٦ يجب إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي الموجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي الموجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القليل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧ إن المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لصلية أو حدث آخر تتماثل مع المحاسبة عن الصلوية أو الحدث الآخر نفسه. إن الفترات ٥٨ إلى ٦٨ تطبق هذا المبدأ.

قائمة الدخل

٥٨ يجب الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

- (أ) الصلوية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو فترة مختلفة مباشرة في حقوق المالكين (انظر الفقرات ٦١ إلى ٦٥)؛ أو
- (ب) ضم أعمال بطريقة التملك (انظر الفقرات ٦٦ إلى ٦٨).

٥٩ تنشأ معظم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل، والأمثلة التالية توضح ذلك:

(أ) يتم استلام الفائدة والإتاوات أو يراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس للتاسب الزمني بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٨، الإيراد، ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس نقدي؛ و

(ب) تكاليف الأصول غير الملموسة قد تمت رسميتها استناداً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، ويتم إطفائها في قائمة الدخل إلا أنه يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها.

٦٠ قد يتغير المبلغ المرحل للإلتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال، مما يلي:

- (أ) التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها؛
- (ب) إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة؛ و
- (ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ما عدا إلى الحد الذي تنطبق فيه بينود سبق وحملت إلى حقوق المالكين أو أخذت لها (انظر للفترة ٦٣).

البنود التي تضاف أو تحذف مباشرة إلى حقوق المالكين

٦١ يجب تحميل الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة لحقوق المالكين أو أخذها لصالحها إذا كتلت للضريبة تعود لبنود حملت إلى حقوق المالكين مباشرة أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

٦٢ تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية بإضافة بنود محددة إلى أو تحميلها على حساب حقوق المالكين مباشرة. من أمثلة هذه البنود ما يلي:

- (أ) تغير في المبلغ المرحل ناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")؛

(ب) تعديل الرصيد الإجمالي للأرباح المدورة الناتج إما عن تغير في السياسة المحاسبية مطبق بلائرجي أو تصحيح لخطأ جوهري (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء")؛

(ج) فروق صرف ناشئة عن ترجمة البيانات المالية لوحدة أجنبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التقديرات في أسعار صرف العملات الأجنبية")؛ و

(د) مبالغ ناشئة عن الاعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة (انظر الفقرة ٢٣).

٦٣ في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبنود أضيفت لحقوق المالكين أو حملت عليها. يمكن أن تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال عندما :

(أ) تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخصاصة الضريبية)؛

(ب) يؤثر تغير معدل الضريبة أو قوانينها على الأصل الضريبي أو الالتزام (ككل أو جزئياً) لبند كان في السابق حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين؛ أو

(ج) يحدد المشروع أنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو يجب عدم الاعتراف التام به ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين سابقاً.

في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبنود تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى السلطة الضريبية المختصة، أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

٦٤ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، ما إذا كان يجب على المشروع أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساو للفروق بين الإستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعاد تقييمه والإستهلاك أو الإطفاء على أساس تكلفة الأصل، ولكن إذا قلم المشروع بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صافٍ من الضريبة المؤجلة المتوقعة به. وتتطلب اعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

٦٥ عندما يعاد تقييم أصل لأغراض ضريبية وتعود إعادة التقييم هذه إلى إعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم يتوقع أن تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب تحميل الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم الأصل وتعديل القاعدة الضريبية لحقوق المالكين أو إضافتها إليها في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا كانت إعادة التقييم لأغراض ضريبية لا تعود لإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم من المتوقع أن تتم في فترة مستقبلية فإنه يجب أن يعترف بالآثار الضريبية لتعديل القاعدة الضريبية في قائمة الدخل.

١٦٥ عندما تقوم المنشأة بنفع أرباح أسهم لمساهميها قد يطلب منها دفع جزء من أرباح الأسهم للسلطات الضريبية نيابة عن المساهمين، وفي العديد من الإختصاصات يشار إلى هذا المبلغ كضريبة مقطوعة، وهذا المبلغ المدفوع أو المستحق للدفع للسلطات الضريبية يتم تحميله على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن إجماع الأعمال

٦٦ كما تم شرحه في فقرة ١٩ وفقرة ٢٦ (ج)، يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في ضم الأعمال بطريقة للملك. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إجماع الأعمال"، يعترف المشروع بآلية أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي تفي بمعايير الإقرار في الفقرة ٢٤) أو بالتزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ للملك، وتبعا لذلك تؤثر هذه الأصول والتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) والفقرة ٢٤ (أ)، لا يعترف المشروع بالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للإقضاء لأغراض الضريبة) ولا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاصة بالضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل.

٦٧ كنتيجة لضم الأعمال، فقد يصبح لمراً محتملاً لدى المنشأة المملوكة استرداد الأصل الضريبي المؤجل الذي لم يعترف به قبل ضم الأعمال. على سبيل المثال، قد تستطيع المنشأة المملوكة الاستفادة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة ضد الأرباح الضريبية المستقبلية للمنشأة المملوكة. وفي هذه الحالة تعترف المنشأة المملوكة بأصل ضريبي مؤجل وتأخذ ذلك في الاعتبار في تحديد الشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك.

٦٨ عندما لا تعترف المنشأة المملوكة بالأصل الضريبي المؤجل للمنشأة المملوكة كأصل محدد بتاريخ ضم العمل ولكن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لاحقاً في البيانات المالية الموحدة للمنشأة المملوكة فإنه يتم الاعتراف بالدخل الضريبي المؤجل الناتج في بيان الدخل، وإضافة لذلك على المنشأة المملوكة أن تقوم بـ:

- (أ) تعديل المبلغ الإجمالي المرحل للشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبلغ التي ستكون مسجلة فيما لو تم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد بتاريخ ضم الأعمال؛ و
- (ب) الاعتراف بالتخفيض في صافي المبلغ المرحل للشهرة كمصروف.

على أنه لن ينجم عن هذا الإجراء أحداث زيادة في حصة الممتلك في صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات والتزامات الطائفة للممتلك عن تكلفة الربح، كما أنه لن يزيد المبلغ الذي تم الاعتراف به في السابق لأي زيادة معلقة.

مثال

تملك مشروع ما منشأة تابعة لديها فروق مؤقتة قابلة للإقطاع بمبلغ ٣٠٠. كان معدل الضريبة بتاريخ التملك ٣٠% لم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ كأصل محدد عند تحديد الشهرة الناشئة عن التملك والبالغة ٥٠٠. تطفأ الشهرة على ٢٠ منه. بعد عامين من التملك قيم المشروع أن من المحتمل توفر أرباح ضريبية مستقبلية كافية لإسترداد المنفعة من كامل الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع.

يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٩٠ (٣٠٠×٣٠%) ، ودخل ضريبي مؤجل قدره ١٠ في بيان الدخل. كما تخفض تكلفة الشهرة بـ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـ ٩ (بمعدل إطفاء سنتين). ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في بيان الدخل. تبعاً لذلك، يتم تخفيض الشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ (١٠ و ٩) التي كان يجب أن يرحل لو تم الإقرار بأصل ضريبي مؤجل بمبلغ ٩٠ كأصل محدد بتاريخ ضم الأعمال .

إذا زاد معدل الضريبة إلى ٤٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ١٢٠ (٤٠×٣٠٠%) ودخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل بمبلغ ١٢٠. وإذا انخفض معدل الضريبة إلى ٢٠% يعترف المشروع بأصل ضريبي مؤجل قدره ٦٠ (٢٠×٣٠٠%) ودخل ضريبي مؤجل بمبلغ ٦٠، وفي كلا الحالتين يقلل المشروع تكلفة الشهرة بـ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـ ٩ ويعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في قائمة الدخل.

الضريبة الحالية والمؤجلة الناتجة من عمليات الدفع على أسس الأسهم

١٦٨ في بعض اختصاصات الضريبة، تستلم المنشأة قسماً ضريبي (أي مبلغ قابل للإقطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة) يرتبط بالتعويض المنفوع على شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أية أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة. وقد يختلف مبلغ الإقطاع الضريبي عن مصروف التعويض التركمي ذو العلاقة، وقد ينشأ في فترة محاسبية لاحقة. على سبيل المثال، قد تعترف المنشأة في بعض الاختصاصات بمصروف معين لاستهلاك خدمات الموظفين التي يتم استلامها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢^٢ "المنفع على أسس الأسهم"، ولا تحصل على إقطاع ضريبي إلى أن تتم ممارسة خيارات الأسهم، إلى جانب قياس الإقطاع الضريبي على أسس سعر أسهم المنشأة في تاريخ الممارسة.

١٦٨ ب فيما يتعلق بتكاليف البحث التي تمت مناقشتها في الفقرتين ٩ و ٢٦ (ب) من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخصمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وإذا لم يكن المبلغ الذي يسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي أن يتم تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي يستلم به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقطاع ينبغي أن يركز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة.

١٦٨ ج كما هو ملحوظ في الفترة ١٦٨، يمكن أن يختلف مبلغ الإقطاع الضريبي (أو الإقطاع الضريبي المستقبلي المقدر، الذي يتم قياسه وفقاً للفترة ١٦٨ ب) عن مصروف التعويض التركمي ذو العلاقة. وتتضمن الفترة ٥٨ من المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها في ربح أو خسارة

الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه الضريبة من : أ) معلومة أو حدث يتم الاعتراف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة مباشرة في حقوق الملكية ب) أو من إدماج الأعمال. وإذا تجاوز مبلغ الإقتطاع الضريبي (أو الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدّر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذي العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقتطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضا ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، ينبغي الاعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

العرض

الأصول والالتزامات الضريبية

٦٩ [تم إلغاؤها]

٧٠ [تم إلغاؤها]

المقاصة

٧١ يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية ، فقط إذا كان المشروع :

(أ) صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها ؛ و

(ب) ينوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسيّد الالتزام معاً في نفس الوقت.

٧٢ رغم أن الأصول والالتزامات الضريبية الجارية يعترف بها وتُقاس بشكل منفصل إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في الميزانية العمومية بناءً على معيار مشابه لتلك الموضوعة للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض". يكون عادةً للمشروع حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود اضراب دخل فُرِضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بنفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

٧٣ في القوائم المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المشاريع في المجموعة ضد التزام ضريبي جاري لمشروع آخر في المجموعة إذا ، فقط إذا ، كان للمشروع حق قانوني لإجراء أو استلام مبلغ صافي وينوي المشروع أن يجري أو يستلم هذا المبلغ الصافي أو يسترد الأصل ويستد الالتزام معاً في نفس الوقت.

٧٤ يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:

(أ) كان للمشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية ؛ و

(ب) كتبت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تعود اضراب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على :

(١) نفس المشروع الخاضع للضريبة؛ أو

(٢) مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الالتزامات معاً في نفس

الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبلغ هامة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

٧٥ لتجنب الحاجة لوضع جداول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المشروع المقصدة بين الأصل الضريبي المؤجل ضد الالتزام الضريبي المؤجل لنفس الوحدة الضريبية إذا، فقط إذا، كنا يعودان لمراتب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية وللمشروع حق قانوني في المقصدة بين الأصول الضريبية الجارية مع الالتزامات الضريبية الجارية.

٧٦ في حالات نادرة قد يكون للمشروع حق قانوني للمقاصة ونية للسداد بالصافي لبعض الفترات وليس لأخرى. في مثل هذه الظروف النادرة، قد يتطلب الأمر إعداد جداول مفصلة للتأكد بشكل موثوق فيما إذا كان الالتزام الضريبي لمشروع خاضع للضريبة سينتج عنه زيادة في المدفوعات الضريبية في نفس الفترة التي سينتج عن الأصل الضريبي المؤجل لمشروع آخر خاضع للضريبة تخفيض للمدفوعات من قبل ذلك المشروع لثاني الخاضع للضريبة.

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) للضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

٧٧ يجب عرض مصروف (دخل) للضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في صلب قائمة الدخل.

فروق الصرف من الالتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

٧٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الإعراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تعرض في بيان الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الالتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

الإفصاح

٧٩ يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) للضريبة.

٨٠ يمكن أن تضم مكونات مصروف (دخل) للضريبة ما يلي:

(أ) مصروف (دخل) للضريبة الجاري؛

(ب) أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة؛

(ج) مبلغ مصروف (دخل) للضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة؛

(د) مبلغ مصروف (دخل) للضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة؛

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئ عن خصائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛

- (و) مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛
- (ز) مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو إعتكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٥٦؛ و
- (ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة لفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في محار المحاسبة الدوالي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٨١ يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل :

- (أ) إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين ؛
- (ب) [تم إلغاؤها] ؛
- (ج) شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكليين التاليين:
- (١) مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة ونتائج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مفسحاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة؛ أو
- (٢) مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مفسحاً كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.
- (د) شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛
- (هـ) مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفرق المؤقتة القابلة للإقطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية؛
- (و) المبلغ الإجمالي للفرق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفرع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها (انظر الفقرة ٣٩) ؛
- (ز) بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :
- (١) مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛ و
- (٢) مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في القصة للدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
- (ح) بخصوص الصلوات غير المستمرة مصروف الضريبة الذي يعود إلى:
- (١) مكسب أو خسارة عدم الإستمرار؛
- (٢) الربح أو الخسارة من نشاطات إدارية للصلوات غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة مالية معروضة؛ و

(ط) مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كإلتزام في البيانات المالية.

٨٢ يجب على المشروع أن يوضح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأمانة الداعمة للاعتراف به وتلك، عندما :

(أ) يكون مستخدم الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من تعكس فروق ضريبية مؤقتة موجودة؛ و

(ب) يكون المشروع قد عانى من خسائر إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٢ في الأحوال المبينة في الفقرة ٥٢ أ يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ الضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عليها وما إذا كان هناك أية ضريبة دخل محتملة من غير الممكن تحديدها عليها.

٨٣ [تم إلغاؤها]

٨٤ تساعد الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨١ (ج) مستخدمي البيانات المالية على فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي غير علانية وكذلك لفهم العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. يمكن أن تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الدخل المعفي من الضريبة، والمصروفات غير القابلة للإقطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) ، وتأثير الخسائر الضريبية وتأثير معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥ في شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، يستخدم المشروع المعدل الضريبي المطبق الذي يعطي أفضل معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. وغالباً ما يكون المعدل الأكثر معنى هو معدل الضريبة المحلي في البلد الذي يقيم فيه المشروع، وذلك بتجميع المعدل المطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المطبقة على الضرائب المحلية المحسوبة على مستويات مماثلة تقريباً من الربح (الخسارة) الضريبية. ولكن بالنسبة لمشروع يعمل تحت عدة مناطق لخصائص ضريبية، يمكن أن يكون من المفيد أكثر تجميع تسويات منفصلة باستخدام المعدل المحلي في كل منطقة لخصائص. المثال التالي يوضح كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المطبق على عرض التسمية الرقمية.

مثال يوضح فقرة رقم ٨٥

في عام ١٩٨٢ حقق مشروع ربح محاسبي في منطقتها الضريبية (البلد أ) ١٥٠٠ (٢٠٠٠ في ١٩٨١) وفي البلد ب ١٥٠٠ (٥٠٠ في ١٩٨١). إن معدل الضريبة في البلد أ هو ٣٠% وفي البلد ب ٢٠%. والمصروفات غير المقبولة للإقطاع للعمليات الضريبية ١٠٠ (٢٠٠ في ١٩٨١) في البلد أ.

فيما يلي مثال على التسمية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

١٩٨٢	١٩٨١	
<u>٣,٠٠٠</u>	<u>٢,٥٠٠</u>	الربح المحاسبي
٩٠٠	٧٥٠	الضريبة بالمعدل المحلي ٣٠%
		التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة
٣٠	٦٠	للإقطاع للعمليات الضريبية
<u>(١٥٠)</u>	<u>(٥٠)</u>	تأثير معدلات الضريبة الأقل في البلد ب
<u>٧٨٠</u>	<u>٧٦٠</u>	مصرف الضريبة

فيما يلي مثال على تسمية معدة من خلال جمع التسميات المنفصلة لكل منطقة ضريبية على المستوى الوطني. تحت هذه الطريقة فإن تأثير الفروق بين معدل الضريبة المحلي على المشروع معد التقرير ومعدل الضريبة المحلي في المناطق الضريبية الأخرى لا يظهر كبنء مستقل في التسمية وقد يحتاج المشروع إلى مناقشة تأثير التغيرات الهامة في معدلات الضريبة، أو مزيج الأرباح المكتسبة في المناطق الضريبية المختلفة، وذلك من أجل شرح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١ (د).

٢,٠٠٠	٢,٥٠٠	
<u>٧٥٠</u>	<u>٧٠٠</u>	الربح المحاسبي
		الضريبة بالمعدلات المحلية المطبقة على الأرباح في البلد
		التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقطاع
٣٠	٦٠	للعمليات الضريبية
<u>٧٨٠</u>	<u>٧٦٠</u>	مصرف الضريبة

٨٦ متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧ غالباً ما يكون من غير العملي احتساب مبلغ الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف به والناشئ عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة (انظر الفقرة ٣٩)، لذلك يتطلب هذا المعيار من المشروع الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة الأساسية ولا يتطلب الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة. ومع هذا، عندما يكون عملياً يشجع المعيار المشاريع على الإفصاح عن المبالغ غير المعترف بها للالتزامات الضريبية المؤجلة لأن مستخدمين البيانات قد يجدون هذه المعلومات مفيدة.

١٨٧ تتطلب الفقرة ٢٨ أ أن تفصح المنشأة عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي ستجني من دفع أرباح الأسهم لمساهميها، وتقوم المنشأة بالإفصاح عن الملاحق الهامة لأنظمة ضريبة الدخل والعوامل التي ستؤثر على مبلغ ضريبة الدخل المترتبة على أرباح الأسهم.

٨٧ ب قد لا يكون من الصلي في بعض الأحيان حساب إجمالي مبلغ ضريبة الدخل المحتملة التي ستجني من دفع أرباح الأسهم للمساهمين، وقد تكون هذه الحالة على سبيل المثال التي يكون فيها للمنشأة عدد كبير من الشركات التابعة الأجنبية، على أنه حتى في هذه الحالات قد يكون من الممكن تحديد بعض أجزاء إجمالي المبلغ بسهولة، فعلى سبيل المثال في مجموعة شركات موحدة قد تكون الشركة الأم وبعض شركاتها التابعة قد دفعت ضرائب دخل بمعدل أعلى على الأرباح غير الموزعة، وتكون على علم بالمبلغ الذي سيتم رده عند دفع أرباح أسهم مستقلة للمساهمين من الأرباح المجمعة المحتفظ بها، وفي هذه الحالة يتم الإفصاح عن هذا المبلغ القليل للرد ، وإذا كان الأمر منطقيًا تقوم المنشأة كذلك بالإفصاح عن وجود مبالغ ضريبة دخل إضافية محتملة ليس من الممكن تحديدها علميًا، وفي البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، إذا وجدت يتعلق الإفصاح عن ضريبة الدخل المحتملة بعقودات الشركة الأم المحتفظ بها.

٨٧ ج المنشأة التي يطلب منها تقديم الإفصاحات في الفقرة ٨٢ ب قد يطلب منها أيضا تقديم الإفصاحات تتعلق بالقرورات المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في شركات تابعة وقروغ وشركات زميلة أو مصالح في مشاريع مشتركة، وفي هذه الحالات على المنشأة لخذ ذلك في الاعتبار عند تحديد المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة ٨٢ أ، فعلى سبيل المثال قد يطلب من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ القروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة التي لم يتم الاعتراف لها بإلتزامات ضريبية مؤجلة (انظر الفقرة ٨١ ب)، ولذا كان غير المعترف بها (انظر الفقرة ٨٧) فقد تكون هناك مبالغ ضريبية دخل مترتبة على أرباح الأسهم من غير الممكن تحديدها علميا متعلقة بهذه الشركات التابعة.

٨٨ يفصح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة". يمكن أن تنشأ الإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة، على سبيل المثال، عن خلافات قائمة مع السلطات الضريبية. وعلى نحو مشابه، فقد تغير معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية، فإن المشروع يفصح عن أي تأثير هام لهذه التغيرات على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية").

تاريخ النفاذ

٨٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ، فيما عدا كما تم تحديده في الفقرة ٩١. إذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار على بيانات مالية تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٨ فطليه الإفصاح عن حقيقة تطبيق هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ٦٢ المحاسبة عن ضرائب الدخل المصالح عليه في عام ١٩٧٩.

٩٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٢ "المحاسبة عن ضرائب الدخل" المصالح عليه في عام ١٩٧٩.

٩١ تصبح الفترات ١٥٢، ٥٢ب، ٦٥(أ)، ٨١(ط)، ٨٢، ٨٧، ٨٧ب، ٨٧ج، وحذف الفقرتين ٣، ٥٠٠ نافذة المفعول للبيانات المالية السنوية^٦ التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا أثر التطبيق الأكر على البيانات المالية قبله يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

^٦ تشير الفقرة ٩١ إلى "البيانات المالية السنوية" تمسها مع لجنة أكثر صرامة لتكثيف تواريخ الصلة تم تبنيها في عام ١٩٩٨، وتشير للفترة ٨٩ إلى "البيانات المالية".

الملحق أ

أمثلة على الفروقات المؤقتة

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزء من معيار المحاسبة الدولية ١٢.

١. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات خاضعة للضريبة.

جميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة تؤدي إلى الالتزام الضريبي المؤجل.

عمليات تؤثر على قسمة الدخل

- ١ إيراد قائمة استلم بعد موعد استحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على أساس الاستحقاق الزمني ولكن دخل في الربح الضريبي على الأساس النقدي.
- ٢ إيراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضائع ولكن دخل في الربح الضريبي عندما تم استلام الثمن. (ملاحظة: كما تم شرحه في ب٣ لاحقاً، هناك أيضاً فرق قابل للإقطاع مرتبط بالمخزون ذو العلاقة).
- ٣ تسجيل استهلاك الأصل للأغراض الضريبية.
- ٤ رسملة تكاليف التطوير وبلغاتها من خلال قائمة الدخل بينما يتم إقطاعها في الفترة التي يتم تكديدها فيها لتحديد الربح الضريبي.
- ٥ إقطاع المصاريف المنفوعة مقدماً على الأساس النقدي في تحديد الربح الضريبي في الفترات الجارية أو الفترات السابقة.

عمليات تؤثر على الميزانية العمومية

- ٦ عدم إقطاع استهلاك الأصل للأغراض الضريبية وعدم توفر أي إقطاع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أو تجديده. (ملاحظة: فقرة ١٥ ب) من المعيار تمنع الاعتراف بالإنترلم الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك إلا إذا تم تملك الأصل من خلال ضم أعمال، أنظر كذلك الفقرة ٢٢ من المعيار).
- ٧ تسجيل المقرض بالمنحصلات المستلمة (التي تساوي المبلغ المستحق بتاريخ الاستحقاق)، ناقصاً تكاليف العملية. فيما بعد يتم زيادة القيمة المسجلة للقرض بمقدار ما يتم لطفاه من تكاليف العملية في الربح المحاسبي. ويتم إقطاع تكاليف العملية للأغراض الضريبية في الفترة التي يتم الاعتراف بالقرض فيها لأول مرة. (ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو مبلغ تكاليف العملية الذي تم إقطاعه في تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية أو للفترات السابقة، ناقصاً المبلغ المتجمع المطفاً في الربح المحاسبي، و(٢) بما أن الاعتراف الأولي بالقرض يؤثر على الربح الضريبي، فإن الإستهاء في الفترة ١٥ ب) من المعيار لا ينطبق. وعليه يعترف المقرض بالإنترلم الضريبي المؤجل).
- ٨ قياس القرض الدائن عند الاعتراف الأولي به بصافي مبلغ المتحصلات ناقصاً تكاليف العملية، ويتم لطفاه تكاليف العملية بالربح المحاسبي خلال حياة القرض لا يتم إقطاع تكاليف العملية في تحديد الربح الضريبي سواء في الفترة الحالية أو للفترات المستقبلية أو السابقة. (ملاحظات: (١) الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو المبلغ غير المطفاً من تكاليف العملية، و(٢) تمنع الفقرة ١٥ ب) من المعيار الاعتراف بالإنترلم الضريبي المؤجل الناتج).

٩. قياس عنصر الالتزام في الأداة المالية المركبة (على سبيل المثال سند قابل للتحويل) عن طريق خصم المبلغ الواجب المداد عند الاستحقاق بعد تخصيص جزء من النقدية المستلمة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"). لا يتم اقتطاع الخصم عند تحديد الربح الضريبي (الخصارة الضريبية).

تعديلات القيم العادلة وإعادة التقييم

١٠. يتم تسجيل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيمة العادلة التي تزيد عن التكلفة ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية.

١١. يعيد المشروع تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، ولا يتم إجراء تعديل مماثل للأغراض الضريبية. (ملاحظة: الفقرة ٦١ من المعيار تتطلب تحميل الضريبة الموجبة ذات العلاقة على حقوق المالكين مباشرة).

إنماج الأعمال والتوحيد

١٢. زيادة القيمة المرحلة لأصل إلى القيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك وعدم إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية. (ملاحظة: عند الاعتراف الأولي، يزيد الالتزام الضريبي الموجب الناتج من الشهرة أو يخسر من الشهرة السالبة، انظر الفقرة ٦٦ من المعيار).

١٣. عدم اقتطاع إطفاء الشهرة في تحديد الربح الضريبي وعدم اقتطاع كلفة الشهرة عند التخلص من الأعمال (ملاحظة: فقرة ١٥ (أ) من المعيار تمنع الاعتراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج).

١٤. حذف الخسائر غير المتحققة الناشئة عن الصلايات ضمن المجموعة من خلال إدخالها في المبلغ المسجل للمخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٥. شمول الأرباح المدورة للمنشآت التابعة والفروع الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح المدورة الموحدة ولكن يستحق دفع ضريبة الدخل إذا تم توزيع الأرباح للمشروع معد التقرير (ملاحظة: الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الاعتراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).

١٦. تأثر الاستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في شركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في أسعار العملات الأجنبية. (ملاحظات (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقطاء، و(٢) الفقرة ٣٩ من المعيار تمنع الاعتراف بالالتزام الضريبي الموجب الناتج إذا كانت المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك بالمشاركة قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت ويكون من المحتمل أن الفرق المؤقت لن ينعكس في المستقبل المنظور).

١٧. قيام المشروع بالمحاسبة في صفته عن تكلفة الأصول غير النقدية أصلية أجنبية تعتبر مكملة لصلايات المشروع معد التقرير ولكن الربح أو الخصارة الضريبية للعملية الأجنبية تحدد بالعملة الأجنبية. (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق ضريبي مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقطاء، و(٢) عندما يكون هناك فرق ضريبي مؤقت يخافه بالالتزام الضريبي الموجب الناتج، لأنه يعود إلى أصول والالتزامات أصلية الأجنبية وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة الموجبة في قائمة الدخل، انظر الفقرة ٥٨ من المعيار).

التضخم المرتفع

١٨ إعادة بيان الأصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع") دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية. (ملاحظات (١) تحميل الضريبة المؤجلة إلى بيان الدخل، و(٢) إذا تم إعادة تقييم الأصول غير النقدية، إضافة إلى إعادة البيان، فيجري تحميل الضريبة المؤجلة المتوقعة بإعادة التقييم إلى حقوق المالكين وتحميل الضريبة المؤجلة المتوقعة بإعادة العرض في بيان الدخل).

ب. أمثلة لظروف ينشأ عنها فروقات مؤقتة قابلة للإقطاع

تؤدي جميع الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع إلى أصل ضريبي موجب. ولكن بعض الأصول الضريبية المؤجلة قد لا تحقق معايير الاعتراف في الفقرة ٢٤ من المعيار.

عمليات تؤثر على قائمة الدخل

- ١ إقطاع تكاليف منافع التقاعد مع تقديم الخدمة لتحديد الربح المحاسبي وعدم إقطاع هذه التكاليف لتحديد الربح الضريبي حتى يقوم المشروع إما بدفع منافع التقاعد أو المساهمات لصندوق التقاعد (ملاحظة: تنشأ فروق مؤقتة قابلة للإقطاع معاملة عندما تكون المصاريف الأخرى، مثل تكاليف كفالة المنتجات أو العادة قابلة للإقطاع على الأساس النقدي عند تحديد الربح الضريبي).
 - ٢ مجمع استهلاك الأصل في البيانات المالية كبير من مجمع الاستهلاك المسموح به حتى تاريخ الميزانية العمومية لغايات الضريبة.
 - ٣ إقطاع تكاليف المخزون المباع قبل تاريخ الميزانية العمومية عند تسليم البضائع أو تقديم الخدمات عند حساب الربح المحاسبي وإقطاعها عند استلام النقدية لغايات تحديد الربح الضريبي. (ملاحظة: كما تم شرحه في ٢١ أعلاه، هناك كذلك فرق ضريبي مؤقت متعلق بالقيمة التجارية ذات العلاقة).
 - ٤ لقيم القابلة للتحقق ليند من المخزون أو المبلغ القابل للإسترداد ليند من الممتلكات والمصانع والمعدات أقل من المبلغ المرحل في السابق ويقوم المشروع بتخفيض المبلغ المرحل للأصل، ولكن يتم تجاهل ذلك التخفيض للأغراض الضريبية حتى يتم بيع الأصل.
 - ٥ الاعتراف بتكاليف البحث (أو تكاليف التأسيس أو تكاليف البدء الأخرى) كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي وعدم السماح بإقطاعها عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة.
 - ٦ تأجيل الدخل في الميزانية العمومية، ويكون قد تم شموله في الربح الضريبي في الفترة الجارية أو الفترات السابقة.
 - ٧ المنحة الحكومية المدرجة في الميزانية العمومية كدخل موجب لا يتم إخضاعها للضريبة في فترات مستقبلية. (ملاحظة: تمنع الفقرة ٢٤ من المعيار الاعتراف بالأصل الضريبي الموجل الناتج، انظر كذلك الفقرة ٣٣ من المعيار).
- ## تعديلات القيمة المعلنة وإعادة التقييم
- ٨ ترحل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيم المعلنة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة.

إنعماج الأعمال والتوحيد

٩ الإعراف بالإلتزام بقيمته المعدلة في ضم الأعمال بطريقة التملك، ولكن لا يتم تقطاع أي من المصروف المتعلق بذلك عند تحديد الربح الضريبي حتى فترة لاحقة. (ملاحظة: إن الأصل الضريبي المؤجل الناتج يخضع الشهرة أو يزيد الشهرة السالبة، بأنظر الفقرة ٦٦ من المعيار).

١٠ [تم إلغاؤها]

١١ حذف الأرباح غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة من القيم المرحلة لأصول، مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكن لا يتم إجراء تعديل مماثل لتغيرات الضريبة.

١٢ نأثر الاستثمارات في المنشآت التابعة الأجنبية والفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في الشركات الأجنبية بالمشاركة بالتغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية. (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت أو فرق مؤقت قابل للإقطاع، و(٢) فقرة ٤٤ من المعيار تتطلب الإعراف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد، وقطع إلى الحد الذي يكون محتملاً (أ) أن الفرق المؤقت سينعكس في المستقبل المنظور، و(ب) سيؤثر ربح ضريبي لاستخدام الفرق المؤقت ضده).

١٣ قيام المشروع بالمحاسبة باستخدام عملتها الخاصة عن تكلفة الأصول غير النقدية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع ولكن يجري تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للعملية الأجنبية (ملاحظات: (١) قد يكون هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة أو فرق مؤقت قابل للإقطاع، و(٢) عندما يكون هناك فرق مؤقت قابل للإقطاع فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج إلى الحد الذي يكون من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي، ذلك لأن الأصل الضريبي المؤجل يعود لأصول والتزامات العملية الأجنبية نفسها، وليس إلى استثمار المشروع معد التقرير في تلك العملية الأجنبية، (فقرة ٤١ من المعيار)، و(٣) يجري تحميل الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل، بأنظر الفقرة ٥٨ من المعيار).

ج. أمثلة لظروف تكون فيها القيمة المرحلة للأصل أو الإلتزام مسؤولة لقاعته الضريبية

١ المصروفات المستحقة تم تقطاعها فعلاً عند تحديد التزام المشروع الضريبي الجاري للفترة الجارية أو فترات سابقة.

٢ قياس قرض دقن بالمبلغ الأصلي المستلم ويكون هذا المبلغ نفس المبلغ الذي سيدفع عند المداد النهائي للقرض.

٣ عدم قابلية المصاريف المستحقة للإقطاع للأغراض الضريبية على الإطلاق.

٤ عدم إخضاع الإيراد المستحق للضريبة على الإطلاق.

الملحق ب

توضيحات عن الإحتسابات والعرض

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزء من المعايير، الغرض منه شرح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها. تم تزويد مقتطفات من قوائم الدخل والميزانية العمومية لإظهار التأثيرات على هذه البيانات المالية من المعايير الموصوفة كناه. لا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع جميع متطلبات الإقصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

نفترض جميع الأمثلة في هذا الملحق عدم وجود عمليات أخرى لهذه المشاريع غير تلك الموصوفة.

مثال ١ - الأصول القابلة للإستهلاك

يشري مشروع معدات بقيمة ١٠,٠٠٠ ويستهلكها بطريقة القسط الثابت على عمرها الإنتاجي المتوقع البالغ خمس سنين. لإغراض الضريبة، يتم استهلاك المعدات بنسبة ٢٥% سنوياً على أساس القسط الثابت. يمكن تدوير الخسائر الضريبية بأثر رجعي مقابل الأرباح الضريبية للخمس سنوات الماضية. في السنة (صفر) كان الربح الضريبي ٥,٠٠٠ ومعدل الضريبة ٤٠%.

يسترد المشروع القيمة المرحلة للمعدات من خلال استخدامه في صنع البضائع للبيع. لذلك يكون احتساب الضريبة الجارية على المشروع كما يلي:

السنة				
٥	٤	٣	٢	١
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
				الربح الضريبي
٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠
				الإستهلاك للأغراض الضريبية
٢,٠٠٠	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)
				الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)
٨٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)
				مصرف (دخل) الضريبة الجاري بمعدل ٤٠%

يعترف المشروع بأصل ضريبي جاري في نهاية الأعوام ١ حتى ٤ لأنه يسترد المنفعة من الخسارة الضريبية مقابل الربح الضريبي للسنة (صفر).

ستكون الفروق المؤقتة المتعلقة بالمعدات والأصل أو الإلتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصرف أو الدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

السنة				
٥	٤	٣	٢	١
٠	٢,٠٠٠	٤,٠٠٠	٦,٠٠٠	٨,٠٠٠
				المبلغ المرحل
٠	٠	٢,٥٠٠	٥,٠٠٠	٧,٥٠٠
				القاعدة الضريبية
٠	٢,٥٠٠	١,٥٠٠	١,٠٠٠	٧٠٠
				الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة
٨٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠	٠
				الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي المؤجل
(٨٠٠)	٢٠٠	٧٠٠	٢٠٠	٢٠٠
				المصرف (الدخل) الضريبي المؤجل
٠	٨٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٧٠٠
				الرصيد الختامي للإلتزام الضريبي المؤجل

يعترف المشروع بالتزلم ضريبي مؤجل في السنوات ١ حتى ٤ لأن انعكاس الفرق المؤقت الخاضع للضريبة سوف يخلق دخل ضريبي في سنوات لاحقة. ويكون بيان دخل المشروع كما يلي:

السنة					
٥	٤	٣	٢	١	
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	الدخل
٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	استهلاك
.	.	.	.	.	الربح قبل الضريبة
٨٠٠	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	مصروف (دخل) ضريبة جاري
(٨٠٠)	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	مصروف (دخل) ضريبة مؤجل
.	.	.	.	.	مجموع مصروف (دخل) الضريبة
.	.	.	.	.	صافي الربح للفترة

مثال ٢- الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

يتعامل هذا المثال مع المشروع لفترة سنتين سنة ٥ وسنة ٦. في سنة ٥ كان المعدل الضريبة الدخل في القانون ٤٠% من الربح الضريبي. في سنة ٦ كان معدل الضريبة على الدخل في القانون ٣٥% من الربح الضريبي.

يتم الإعتراف بالتغيرات الخيرية كمصروف عندما يتم دفعها ولا يتم اقتطاعها لغايات الضريبة.

في سنة ٥ أبلغت السلطات المختصة المشروع بأنها تنوي رفع دعوى ضدها نتيجة لانبعاث الكبريت من مصانعها. ومع أنه حتى كانون الأول سنة ٦ لم يصل المحكمة أي إجراء ، قام المشروع بالإعتراف بالتزام بمبلغ ٧٠٠ في سنة ٥ كفضل تقدير للفرامة التي يمكن أن تنشأ عن الإجراء. الفرضيات لا تقتطع لأغراض الضريبة.

في سنة ٢ تكبد المشروع مبلغ ١,٢٥٠ تكاليف تطوير منتج جديد. وقد تم إقتطاع هذه التكاليف لأغراض الضريبة في سنة ٢، ولكن تم إرسالها للأغراض المحاسبية وبلغهاها بطريقة القسط الثابت على مدى ٥ سنين . في ١٢/٣١ سنة ٤ كان الرصيد غير المطلق لتكاليف تطوير هذا المنتج ٥٠٠.

في السنة ٥ دخل المشروع في إتفاقية مع موظفيها الحاليين لتوفير منافع عالية صحية للمقاعدين. يعترف المشروع بتكاليف هذه الخطة مع تقديم الموظفين للخدمة. لم يكن هناك دفعات للمقاعدين مقابل هذه الخدمة في السنتين ٥ و٦. وتقتطع تكاليف الرعاية الصحية لأغراض الضريبة عندما يتم الدفع للمقاعدين. ويعتقد المشروع أن من المحتمل أنه سيتوفر ربح ضريبي لاستخدام أي أصل ضريبي مؤجل مقابلته.

تستهلك المباني للأغراض المحاسبية بمعدل ٥% سنويا على أساس القسط الثابت وبمعدل ١٠% سنويا على أساس القسط الثابت لغايات الضريبة. وتستهلك السيارات للأغراض المحاسبية بمعدل ٢٠% سنويا على أساس القسط الثابت وبمعدل ٢٥% سنويا على أساس القسط الثابت لغايات الضريبة. يتم تحميل استهلاك سنة كاملة للأنفايت المحاسبية في سنة تملك الأصل.

في ١/١ سنة ٦ تم إعادة تقييم المبنى إلى ٦٥,٠٠٠ ويقدر المشروع باقي العمر الإنتاجي للمبنى ٢٠ سنة من تاريخ إعادة التقييم. لم تؤثر إعادة التقييم على الربح الضريبي لسنة ٦, ولم تحل السلطات الضريبية للقاعدة الضريبية للمبنى لتعكس إعادة التقييم. في سنة ٦ نقلت المنشأة ١,٠٣٣ من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة. ويمثل هذا الفرق البالغ ١,٥٩٠ الفرق بين الإستهلاك الفعلي للمبنى (٣,٢٥٠) و الإستهلاك المعدل على أساس تكلفة المبنى (١,٦٦٠) وهي القيمة الدفترية في ١/١ سنة ٦ البالغة ٣٣,٢٠٠ مقسومة على العمر الإنتاجي المتبقي للمبنى البالغ ٢٠ عام، نلقصاً المبلغ الضريبي المؤجل المتعلق به البالغ ٥٥٧ (انظر الفقرة ٦٤ من المحل).

مصرفوف الضريبة الجاري

سنة ٥	سنة ٦	
٨,٧٧٥	٨,٧٤٠	الربح المحاسبي
		يضاف
٤,٨٠٠	٨,٢٥٠	الإستهلاك للأغراض المحاسبية
٥٠٠	٣٥٠	تبرعات خيرية
٧٠٠	-	عرامة تلويث بيئية
٢٥٠	٢٥٠	تكاليف تطوير منتج
٢,٠٠٠	١,٠٠٠	تكاليف رعاية صحية
١٧,٠٢٥	١٨,٥٩٠	
		ي طرح
(٨,١٠٠)	(١١,٨٥٠)	الإستهلاك لغايات الضريبة
٨,٩٢٥	٦,٧٤٠	الربح الضريبي
٣,٥٧٠		مصرفوف ضريبة جاري بمعدل ٤٠%
	٢,٣٥٩	مصرفوف ضريبة جاري بمعدل ٣٥%

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصنوع والمعدات

للكلفة	مبني	معدات	المجموع
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	-	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
حذف الإستهلاك المتراكم عند			
إعادة التقييم في ١/١ سنة ٦	(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)
إعادة للتقييم في ١/١ سنة ٦	٣١,٨٠٠	-	٣١,٨٠٠
الرصيد في ١/١ سنة ٦	٦٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	-	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
	٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٩٠,٠٠٠

يتبع الصفحة السابقة

المبالغ المسجلة للممتلكات والمصنوع والمعدات

المجموع	سيارات %٢٠	مبني %٥	الإستهلاك المتركم
٢٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤
٤,٨٠٠	٢,٠٠٠	٢,٨٠٠	إستهلاك سنة ٥
<u>٢٨,٨٠٠</u>	<u>٦,٠٠٠</u>	<u>٢٢,٨٠٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥
(٢٢,٨٠٠)	-	(٢٢,٨٠٠)	إعادة التقييم في ١/١ سنة ٦
<u>٦,٠٠٠</u>	<u>٦,٠٠٠</u>	<u>-</u>	الرصيد في ١/١ سنة ٦
٨,٢٥٠	٥,٠٠٠	٣,٢٥٠	إستهلاك سنة ٦
<u>١٤,٢٥٠</u>	<u>١١,٠٠٠</u>	<u>٣,٢٥٠</u>	الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦
<u><u>٣٦,٠٠٠</u></u>	<u><u>٦,٠٠٠</u></u>	<u><u>٣٠,٠٠٠</u></u>	المبلغ المرحل
<u><u>٣٧,٢٠٠</u></u>	<u><u>٤,٠٠٠</u></u>	<u><u>٣٣,٢٠٠</u></u>	١٢/٣١ سنة ٤
<u><u>٧٥,٧٥٠</u></u>	<u><u>١٤,٠٠٠</u></u>	<u><u>٦١,٧٥٠</u></u>	١٢/٣١ سنة ٦

القاعدة الضريبية للممتلكات والمصانع والمعدات

التكلفة	مبني	سيارات	المجموع
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٥٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
إضافات في سنة ٥	٦,٠٠٠	—	٦,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٥٦,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦٦,٠٠٠
إضافات في سنة ٦	—	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥٦,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٨١,٠٠٠
الإستهلاك المتراكم	١٠%	٢٥%	—
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٤	٤٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
إستهلاك سنة ٥	٥,٦٠٠	٢,٥٠٠	٨,١٠٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٥	٤٥,٦٠٠	٧,٥٠٠	٥٣,١٠٠
إستهلاك سنة ٦	٥,٦٠٠	٦,٢٥٠	١١,٨٥٠
الرصيد في ١٢/٣١ سنة ٦	٥١,٢٠٠	١٣,٧٥٠	٦٤,٩٥٠
القاعدة الضريبية			
١٢/٣١ سنة ٤	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
١٢/٣١ سنة ٥	١٠,٤٠٠	٢,٥٠٠	١٢,٩٠٠
١٢/٣١ سنة ٦	٤,٨٠٠	١١,٢٥٠	١٦,٠٥٠

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف ١٢/٣١ سنة ٤

الفروق المؤجلة	القاعدة الضريبية ٥٠٠	المبلغ المرحل ٥٠٠	نعم مدينة
-	-	-	مخزون
-	٧,٠٠٠	٧,٠٠٠	نكاليف تطوير منتج
٥٠٠	-	٥٠٠	استثمارات
-	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
٢١,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	مجموع الأصول
<u>٢١,٥٠٠</u>	<u>٥٠,٥٠٠</u>	<u>٧٢,٠٠٠</u>	
-	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	ضرائب دخل جارية مستحقة
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم دافعة
-	-	-	غرامات مستحقة الدفع
-	-	-	التزام منافع رعاية صحية
-	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	دين طويلة الأجل
-	٨,٦٠٠	٨,٦٠٠	ضرائب دخل مؤجلة
-	<u>٣٢,٦٠٠</u>	<u>٣٢,٦٠٠</u>	مجموع الإلتزامات
-	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
-	-	-	فائض إعادة تقييم
-	١٣,٤٠٠	٣٤,٩٠٠	أرباح متدورة
-	<u>٥٠,٥٠٠</u>	<u>٧٢,٠٠٠</u>	مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين
<u>٢١,٥٠٠</u>			فروق مؤجلة
<u>٨٦٠٠</u>		٤٠ × ٢١,٥٠٠ %	التزام ضريبي مؤجل
-	-	-	أصل ضريبي مؤجل
<u>٨,٦٠٠</u>			صافي التزام ضريبي مؤجل

الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ٣١/١٢/ سنة ٥

الفروق المؤجلة	القاعدة الضريبية	المبلغ المرحل	
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم مدينة
	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	مخزون
٢٥٠	-	٢٥٠	تكاليف تطوير منتج
	٣٣,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	استثمارات
٢٤,٣٠٠	١٢,٩٠٠	٣٧,٢٠٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
<u>٢٤,٥٥٠</u>	<u>٤٨,٤٠٠</u>	<u>٧٢,٩٥٠</u>	مجموع الأصول
-	٣,٥٧٠	٣,٥٧٠	ضرائب دخل جارية مستحقة
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم دلتنة
-	٧٠٠	٧٠٠	غرامات مستحقة
(٢,٠٠٠)	-	٢,٠٠٠	التزام منافع رعاية صحية
-	١٢,٤٧٥	١٢,٤٧٥	دين طويل الأجل
-	٩,٠٢٠	٩,٠٢٠	ضرائب دخل مؤجلة
<u>(٢٠٠٠)</u>	<u>٢٦,٢٦٥</u>	<u>٢٨,٢٦٥</u>	مجموع الالتزامات
	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	اسهم رأس المال
-	-	-	فائض إعادة التقييم
	١٧,١٣٥	٣٩,٦٨٥	أرباح مدورة
<u>-</u>	<u>٤٨,٤٠٠</u>	<u>٧٢,٩٥٠</u>	مجموع الالتزامات/حقوق المالكين
<u>(٢٢,٥٥٠)</u>			فروق مؤقتة
٩,٨٢٠		٤٠ × ٢٤,٥٥٠ %	التزام ضريبي مؤجل
(٨٠٠)		٤٠ × (٢,٠٠٠) %	أصل ضريبي مؤجل
٩,٠٢٠			صافي التزام ضريبي مؤجل
(٨,٦٠٠)			ناقص: التزام ضريبي مؤجل افتتاعي
			مصروف (دخل) ضريبي مؤجل يعود إلى نشوء
<u>٤٢٠</u>			واتعكس الفروق المؤجلة

الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والمصروف في ١٢/٣١ سنة ٦

الفرق المؤقتة	القاعدة الضريبية	المبلغ المرحل	
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم مدينة
-	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	مخزون
-	-	-	تكاليف تطوير منتج
-	٢٣,٠٠٠	٢٣,٠٠٠	استثمارات
٥٩,٧٠٠	١٦,٠٥٠	٧٥,٧٥٠	ممتلكات ومصانع ومعدات
<u>٥٩,٧٠٠</u>	<u>٥١,٥٥٠</u>	<u>١١١,٢٥٠</u>	مجموع الأصول
-	٢,٣٥٩	٢,٣٥٩	ضرائب دخل جارية مستحقة
-	٥٠٠	٥٠٠	نعم دافئة
-	٧٠٠	٧٠٠	غرامات مستحقة
(٣,٠٠٠)	-	٣,٠٠٠	التزام منافع رعاية صحية
-	١٢,٨٠٥	١٢,٨٠٥	دين طويل الأجل
-	١٩,٨٤٥	١٩,٨٤٥	ضرائب دخل مؤجلة
<u>(٣,٠٠٠)</u>	<u>٣٦,٢٠٩</u>	<u>٣٩,٢٠٩</u>	مجموع الإلتزامات
-	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
-	-	١٩,٦٣٧	فائض إعادة التقييم
-	١٠,٣٤١	٤٧,٤٠٤	أرباح متدورة
-	<u>٥١,٥٥٠</u>	<u>١١١,٢٥٠</u>	مجموع الإلتزامات وحقوق المالكين
<u>٥٩,٧٠٠</u>			فروق مؤقتة
<u>٢٠,٨٩٥</u>	٣٥٥×٥٩,٧٠٠		التزام ضريبي مؤجل
<u>(١,٠٥٠)</u>	(٣٥٥×٣,٠٠٠)		أصل ضريبي مؤجل
<u>١٩,٨٤٥</u>			صافي التزام ضريبي مؤجل
<u>(١,٠٢٠)</u>			ناقص: التزام ضريبي مؤجل إفتتاحي
١,١٢٧	٥٥×٢٢,٥٥٠		تعديل الرصيد الإفتتاحي للإلتزام الضريبي
<u>(١١,١٣٠)</u>	٣٥٥×٣١,٨٠٠		المؤجل الناتج عن تخفيض معدل الضريبة
			ضريبة مؤجلة تنزى لفائض إعادة التقييم
			مصروف (دخل) ضريبة مؤجل يعود إلى نشوء
<u>٨٢٢</u>			وإنعكاس الفروق المؤقتة

الإفصاح توضيحي

إن المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب المعيار هي كما يلي:

الأجزاء الرئيسية لمصروف الضريبة (دخل) (فقرة ٧٩)

سنة ٦	سنة ٥	مصروف ضريبي جاري
٢,٣٥٩	٣,٥٧٠	
		مصروف ضريبي مؤجل يعود لنشوء وتعكس الفروق المؤقتة
٨٢٢	٤٢٠	
		مصروف (دخل) ضريبي مؤجل ناتج عن تخفيض معدل الضريبة
(١,١٢٧)	-	
<u>٢,٠٥٤</u>	<u>٣,٩٩٠</u>	مصروف الضريبة

إجمالي الضريبة الجارية والمؤجلة العقدة لنبود حملة أو أضيفت لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ))

سنة ٦	سنة ٥	مخرائب مؤجلة تعود لإعادة تقييم المباني
١١,١٣٠	-	

بالإضافة لذلك، تم نقل ضريبة مؤجلة بمبلغ ٥٥٧ في سنة ٦ من الأرباح المدورة إلى احتياطي إعادة التقييم. ويعود هذا الفرق بين الإستهلاك الفعلي على المباني والإستهلاك المعادل بناء على تكلفة المباني.

شرح العلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي (فقرة ٨١ (ج))

يسمح هذا المعيار بطريقتين بديلتين لشرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي. كلا هذين النموذجين موضحين على الصفحة التالية:

(١) تسوية رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح كذلك عن الأساس الذي يتم بموجبه لحساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة :

سنة ٦	سنة ٥	
<u>٨,٧٤٠</u>	<u>٨,٧٧٥</u>	الربح المحاسبي
٣,٠٥٩	٣,٥١٠	الضريبة بالمعدل المطبق ٣٥% (٤٠% لسنة ٥)
		الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقطاع
		في تحديد الربح الضريبي :
١٢٢	٢٠٠	تبرعات خيرية
-	٢٨٠	غرامات التسبب في تلويث البيئة
		تخفيض الرصيد الإحتياكي للضرائب المؤجلة
<u>(١,١٢٧)</u>	<u>-</u>	الناتج عن تخفيض معدل الضريبة
<u>٢,٠٥٤</u>	<u>٣,٩٩٠</u>	مصروف الضريبة
معدل الضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.		

(٢) تسوية رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح كذلك عن أساس احتساب المعدل المطبق.

سنة ٦	سنة ٥	
<u>%</u>	<u>%</u>	معدل الضريبة المطبق
٣٥,٠	٤٠,٠	الأثر الضريبي للمصروفات غير القابلة للإقطاع لأغراض الضريبة:
١,٤	٢,٣	تبرعات خيرية
-	٣,٢	غرامات التسبب في تلويث البيئة
<u>(١٢,٩)</u>	<u>-</u>	تأثير تخفيض معدل الضريبة على الضرائب المؤجلة الإحتياطية
		متوسط معدل الضريبة الفعلي (مصروف الضريبة مقسوم على الربح قبل الضريبة)
<u>٢٣,٥</u>	<u>٤٥,٥</u>	

معدل الضريبة المطبق هو إجمالي معدل ضريبة الدخل الوطنية ٣٠% (٣٥% لسنة ٥) ومعدل ضريبة الدخل المحلية ٥%.

شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة (فقرة ٨١ د)

في سنة ٦، سنت الحكومة تغيير في معدل ضريبة الدخل من ٣٥% إلى ٣٠%.

بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخصائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

- (١) مبلغ الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة؛
(٢) مبلغ دخل الضريبة المؤجل أو مصروف الضريبة المؤجل المعترف بها في قائمة الدخل لكل فترة معروضة إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية (الفترة ٨١ (ز)).

سنة ٥	سنة ٦
٩,٧٢٠	١٠,٣٧٢
الإستهلاك المعجل للأغراض الضريبية	
التزامات منافع رعية صحية قابلة للاقتطاع لأغراض	
الضريبة عند دفعها فقط	
(٨٠٠)	(١,٠٥٠)
تكاليف تطوير منتج مقطوعة من الربح	
الضريبي في سنوات سابقة	
١٠٠	-
-	١٠,٥٧٢
٩,٠٢٠	١٩,٨٤٥

إعادة التقييم بعد طرح الإستهلاك المتعلق بها
التزام ضريبي مؤجل

(ملاحظة : يتضح مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف الضريبي المؤجل في بيان الدخل للسنة الجارية من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية).

مثال ٣ - إنمجاك الأعمال

في ١ يناير سنة ٥ تملك مشروع (أ) ١٠٠% من سهم المشروع (ب) بكلفة ٦٠٠. وبطاف المشروع (أ) للشهرة على مدى ٥ سنوات، ولا يقتطع هذا الإطفاء لغايات الضريبة، معدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) هو ٣٠% ومعدل الضريبة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب) هو ٤٠%.

تبين القائمة التالية القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي يمتلكها المشروع (أ) (باستثناء الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة)، وقواعدها الضريبية كما هي في المنطقة الضريبية للمشروع (ب) والفروق المؤقتة الناتجة:

الفروق المؤقتة	القاعدة الضريبية	تكلفة التملك
١١٥	١٥٥	٢٧٠
-	٢١٠	٢١٠
٥٠	١٢٤	١٧٤
(٣٠)	-	(٣٠)
-	(١٢٠)	(١٢٠)
١٣٥	٣٦٩	٥٠٤

ممتلكات ومصانع ومعدات

ذمم مدينة

مخزون

التزامات منافع تقاعد

ذمم دائنة

القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المملوكة

باستثناء الضريبة المؤجلة

تم إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن التزامات منافع للقاعد والالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون (انظر الفقرة ٧٤ من المعيار).

لا يسمح بأي ققطاع عن تكلفة الشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب). لذلك فإن القاعدة الضريبية للشهرة (في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب)) هي لا شيء. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) من المعيار، فإن المشروع (أ) لا يعترف بأي التزام ضريبي مؤجل للفرق المؤقت الخاضع للضريبة المتعلق بالشهرة في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (ب).

ويتكون المبلغ المرحل في البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) عن استثماره في المشروع (ب) مما يلي:

القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة الممتلكة

٥٠٤

ما عد الضريبة المؤجلة

(٥٤)

الالتزام ضريبي مؤجل (٤٠×١٣%)

٤٥٠

القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة الممتلكة

١٥٠

الشهرة (صافي من الإطفاء بمقدار لا شيء)

٦٠٠

المبلغ المرحل

بتاريخ التملك كانت القاعدة الضريبية، في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) عن استثماره في مشروع (ب) هو ٦٠٠ لذلك لا يوجد فرق مؤقت في منطقة السلطة الضريبية للمشروع (أ) متعلق باستثماره.

خلال سنة ٥ تغيرت حقوق المالكين في المنشأة ب (شاملة تعديلات القيمة العادلة عند التملك) كما يلي:

٤٥٠

رصيد في ١ كانون ثاني سنة ٥

أرباح مدورة لسنة ٥ (ربح صافي بمبلغ ١٥٠ ناقصا

٧٠

أرباح أسهم مستحقة للتوزيع بمبلغ ٨٠)

٥٢٠

الرصيد في ٣١ كانون أول سنة ٥

تعترف المنشأة أ بالتزام عن أية ضرائب مستقطعة أو ضرائب أخرى مستحقة على أرباح الأسهم المستحقة للحصول البالغة ٨٠ .

في ٣١ كانون أول سنة ٥ يكون المبلغ المسجل لإستثمار المنشأة أ في المنشأة ب ، بإستثناء أرباح الأسهم المستحقة للحصول كما يلي:

٥٢٠

صافي أصول المنشأة ب

١٥٠

شهرة

٦٧٠

المبلغ المسجل

إن الفرق المؤقت المرتبط بالإستثمار ذي الصلة للمنشأة ٣ هو ٧٠. ويساوي هذا المبلغ الربح المحتجز التراكمي منذ تاريخ الاندماج بالشراء.

إذا قرر المشروع (أ) أنه لن يبيع استثماره في المستقبل المنظور والمشروع (ب) لن يوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور ، فإن يعترف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص استثمار المشروع (أ) في المشروع (ب) (انظر الفقرتين ٣٩ و ٤٠ من المعيار). لاحظ أن هذا الإستثناء ينطبق على الإستثمار في المنشأة الزميلة فقط إذا كان هناك اتفاق يتطلب عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور (انظر الفقرة ٤٢ من

المعيار). يقوم المشروع (أ) بالإقصاء عن مبلغ (٤٠) كفروق مؤقت والذي لا يعترف ببلية ضريبية مؤجلة عنه (انظر الفقرة ٨١ (و) من المعيار).

أما إذا كان المشروع (أ) يتوقع أن يبيع استثماره في المشروع (ب) أو كان المشروع (ب) سيوزع أرباحه المدورة في المستقبل المنظور، فعلى المشروع (أ) أن يعترف بالالتزام ضريبي مؤجل إلى الحد المتوقع لإنعكاس الفرق المؤقت. وبمعكس معدل الضريبة الطريفة التي يتوقعها المشروع (أ) في إسترداد المبلغ المرحل لاستثماره (انظر الفقرة ٥١ من المعيار). كما يأخذ المشروع (أ) الضريبة المؤجلة أو يحملها إلى حقوق المالكين بالقدر الذي تكون فيه الضريبة المؤجلة ناتجة من فروق ترجمة العملات الأجنبية التي سبق أن حملت أو أخذت لحساب حقوق المالكين مباشرة (انظر الفقرة ٦١ من المعيار)، ويصبح المشروع (أ) بشكل منفصل عما يلي:

- (أ) مبلغ الضريبة المؤجلة الذي حمل أو أضيف مباشرة لحقوق المالكين (فقرة ٨١ (أ) من المعيار)؛ و
(ب) المبلغ المتبقي لأي فرق مؤقت من غير المتوقع أن ينعكس في المستقبل المنظور والذي بناءً عليه لم يعترف بضريبة مؤجلة عنه (لاحظ فقرة ٨١ (و) من المعيار).

مثال ٤ - الأنوات المالية المركبة

حصل مشروع على قرض قابل للتحويل لا يحمل فائدة بمبلغ ١٠٠٠ في ٣١ كانون أول سنة ٤ يسدد بالقيمة الاسمية في ١ كانون ثاني سنة ٨. بناء على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ - الأنوات المالية: الإقصاء والعرض، يصنف المشروع جزء الالتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق المالكين كحقوق مالكن. حدد المشروع مبلغ أولي قدره ٧٥١ لجزء الالتزام في القرض القابل للتحويل ومبلغ ٢٤٩ لجزء حقوق المالكين. لاحقاً، اعترف المشروع بالخصم المفترض كمصروف فائدة بمعدل سنوي ١٠% على المبلغ المرحل كجزء التزام في بداية السنة. لا تسمح السلطات الضريبية للمشروع بالمطالبة بأي اقتطاع لقاء الخصم المفترض على جزء الالتزام من القرض القابل للتحويل. إن معدل الضريبة هو ٤٠%.

تكون الفروق المؤقتة المتعلقة بجزء الالتزام والالتزام الضريبي المؤجل الناتج والمصروف والدخل الضريبي المؤجل كما يلي:

السنة				
سنة ٧	سنة ٦	سنة ٥	سنة ٤	
١,٠٠٠	٩٠٩	٨٢٦	٧٥١	القيمة المرحلة لجزء الالتزام
١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	١,٠٠٠	القاعدة الضريبية
-	٩١	١٧٤	٢٤٩	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة
				الرصيد الإفتتاحي للالتزام الضريبي
٣٧	٧٠	١٠٠	-	المؤجل بمعدل ٤٠%
-	-	-	١٠٠	ضريبة مؤجلة محتملة لحقوق المالكين
(٣٧)	(٣٣)	(٣٠)	-	مصرف (دخل) ضريبي مؤجل
				الرصيد الختامي للالتزام الضريبي
-	٣٧	٧٠	١٠٠	المؤجل بمعدل ٤٠%

كما تم شرحه في الفقرة ٢٣ من المعيار، يعترف المشروع في ٣١ كانون أول لسنة ٤ بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج وذلك بتعديل المبلغ الأولي المرحل لجزء حقوق المالكين من الالتزام القابل للتحويل. لذلك تكون المبالغ المعترف بها في ذلك التاريخ كما يلي:

٧٥١	جزء الالتزام
١٠٠	اللتزام ضريبي مؤجل
١٤٩	جزء حقوق المالكين (٢٤٩ أقل ١٠٠)
<u>١,٠٠٠</u>	

يعترف بالتغيرات اللاحقة في الالتزام الضريبي المؤجل في بيان الدخل كدخل ضريبي (لاحظ فقرة ٢٣ من المعيار). لذلك يكون بيان الدخل للمشروع كما يلي:

السنة				
سنة ٧	سنة ٦	سنة ٥	سنة ٤	
٩١	٨٣	٧٥	-	مصروف فائدة (خصم مفترض)
(٣٧)	(٢٣)	(٣٠)	-	ضريبة مؤجلة (دخل)
<u>٥٤</u>	<u>٥٠</u>	<u>٤٥</u>	<u>-</u>	

المثال ٥ - معاملات الدفع على أساس الأسهم

وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، اعترفت المنشأة بمصروف استهلاك خدمات الموظفين المستلمة كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة. ولا ينشأ الإقطاع الضريبي حتى تتم ممارسة الخيارات، ويكون الخصم مرتكزا على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ من المعيار، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بتلك الخدمات) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للإقطاع يؤدي إلى أصل ضريبة مؤجلة. وتقتضي الفقرة ٦٨ ب أنه إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية غير معلوم في نهاية الفترة، ينبغي تقديره على أساس المعلومات المتوفرة في نهاية الفترة. وإذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كإقطاع في الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة في تاريخ مستقبلي، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للإقطاع ينبغي أن يركز على سعر أسهم المنشأة في نهاية الفترة. لذلك ينبغي أن يركز الإقطاع الضريبي المستقبلي في هذا المثال (وبالتالي قياس أصل الضريبة المؤجلة) على القيمة الجوهرية للخيارات في نهاية الفترة.

وكما هو موضح في الفقرة ٦٨ ج من المعيار، إذا تجاوز الإقطاع الضريبي (أو الإقطاع الضريبي المستقبلي (المقدر) مبلغ مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة، فإن هذا يشير إلى أن الإقطاع الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف التعويض وإنما يرتبط أيضا ببند حقوق ملكية. وفي هذه الحالة، تقتضي الفقرة ٦٨ ج أنه ينبغي الاعتراف بالزيادة في الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات العلاقة بشكل مباشر في حقوق الملكية.

يبلغ السعر الضريبي الخاص بالمنشأة ٤٠ بالعملة. وقد تم منح الخيارات في بداية السنة الأولى، واستحققت في نهاية السنة الثالثة في حين تم ممارستها في نهاية السنة الخامسة. وفيما يلي تفصيل المصروف المعترف به لخدمات الموظفين المستلمة والمستهلكة في كل فترة محاسبية، وعدد الخيارات غير المدددة في نهاية كل سنة، والقيمة الجوهرية للخيارات في نهاية كل سنة:

القيمة الجوهرية للخيار	عدد الخيارات في نهاية كل سنة	مصرف خدمات الموظفين	
٥	٥٠٠٠٠	١٨٨٠٠٠	السنة الأولى
٨	٤٥٠٠٠	١٨٥٠٠٠	السنة الثانية
١٣	٤٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	السنة الثالثة
١٧	٤٠٠٠٠	.	السنة الرابعة
٢٠	٤٠٠٠٠	.	السنة الخامسة

تُعترف المنشأة بأصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة في السنوات ١-٤ ودخل الضريبة الحالية في السنة الخامسة على النحو التالي. وفي السنتين الرابعة والخامسة، يتم الاعتراف ببعض أجزاء دخل الضريبة الحالية والمؤجلة بشكل مباشر في حقوق الملكية، لأن الإقسطاع الضريبي المقدّر (والفعلّي) يتجاوز مصروف التعويض التراكمي.

السنة الأولى

أصل الضريبة المؤجلة ودخل الضريبة المؤجلة:

$$= (٠,٤٠ \times ٣ / ١ \times ٥ \times ٥٠,٠٠٠) = ٣٣,٣٣٣$$

(١) يركز الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة على القيمة الجوهرية للخيارات، وقد تم منح تلك الخيارات مقابل خدمات لمدة ثلاث سنوات. ولأنه تم استلام خدمات لمدة سنة واحدة حتى تاريخه، فإنه من الضروري ضرب القيمة الجوهرية للخيار بالثالث للوصول إلى الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنة الأولى.

يتم الاعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الإقسطاع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٨٣٣٣٣ (٣ / ١ × ٥ × ٥٠,٠٠٠) هو أقل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ١٨٨٠٠٠.

السنة الثانية

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة:

$$96,000 = (0,40 \times 3/2 \times 8 \times 45,000)$$

(٢٢,٢٣٣)

مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة

دخل الضريبة المؤجلة للسنة

* يتألف هذا المبلغ مما يلي:

دخل الضريبة المؤجلة للفرق المؤقت بين الأساس لخدمات الموظفين المستلمة خلال السنة ومبلغها المسجل بقيمة صفر:

$$48,000 (0,40 \times 3/1 \times 3 \times 45,000)$$

الدخل الضريبي الناتج من تعديل الأساس الضريبي لخدمات الموظفين المستلمة في السنوات السابقة:

أ. الزيادة في القيمة الجوهرية:

$$18,000 (0,40 \times 3/1 \times 3 \times 45,000)$$

ب. الانخفاض في عدد الخيارات:

$$(3,333) (0,40 \times 3/1 \times 5 \times 45,000)$$

١٢,٦٦٧

دخل الضريبة المؤجلة للسنة

يتم الاعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الانقطاع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٢٤٠٠٠ (٢/٢ × ٨ × ٤٥٠٠٠) قلل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٣٧,٣٠٠ (١٨,٥٠٠ + ١٨,٨٠٠).

السنة الثالثة

أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة

$$208,000 = (0,40 \times 13 \times 40,000)$$

(٩٦٠٠٠)

مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة

دخل الضريبة المؤجلة للسنة

يتم الاعتراف بكامل دخل الضريبة المؤجلة في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الانقطاع الضريبي المستقبلي المقدّر بقيمة ٥٢٠٠٠ (١٣ × ٤٠٠٠) قلل من مصروف التعويض التراكمي بقيمة ٥٦٣٠٠ (١٨٨٠٠٠ + ١٨٥٠٠٠ + ١٩٠٠٠٠).

السنة الرابعة

	أصل الضريبة المؤجلة في نهاية السنة
٢٧,٠٠٠	$= (٠,٤٠ \times ١٧ \times ٤٠٠٠٠)$
<u>(٢٠٨,٠٠٠)</u>	مطروحا منه أصل الضريبة المؤجلة في بداية السنة
<u>٦٤,٠٠٠</u>	دخل الضريبة المؤجلة للسنة
	الإقتطاع الضريبي المستقبلي المقدر
٦٨٠,٠٠٠	$= (١٧ \times ٤٠٠٠٠)$
<u>٥٦,٣٠٠</u>	مصرفوف التعويض التراكمي
<u>١١٧,٠٠٠</u>	زيادة الإقتطاع الضريبي
٦٤,٠٠٠	دخل الضريبة المؤجلة للسنة
	الزيادة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية
<u>٤٦,٨٠٠</u>	$= (٠,٤٠ \times ١١٧٠٠٠)$
<u>١٧,٢٠٠</u>	المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة
	السنة الخامسة
	مصرفوف الضريبة المؤجلة
٢٧٧,٠٠٠	(عكس أصل الضريبة المؤجلة)
<u>٤٦,٨٠٠</u>	المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية (عكس دخل الضريبة المؤجلة التراكمي المعترف به مباشرة في حقوق الملكية)
<u>٢٢٥,٢٠٠</u>	المبلغ المعترف به في حساب الربح أو الخسارة
	دخل الضريبة الحالية المرتكزة على القيمة الجوهرية للخيارات في تاريخ الممارسة $= (٠,٤٠ \times ٢٠ \times ٤٠٠٠٠)$
٣٢٠,٠٠٠	
	المبلغ المعترف به في حسابات الربح أو الخسارة
<u>٢٢٥,٢٠٠</u>	$= (٠,٤٠ \times ٥٦٣٠٠٠)$
<u>٩٤,٨٠٠</u>	المبلغ المعترف به مباشرة في حقوق الملكية

ملخص

بيان الدخل						الميزانية العمومية
مصارف خدمات الموظفين	مصارف الحالية	مصارف الضرورية الموجلة	مصارف الضرورية الإجمالي	حقوق الملكية	أصل الضرورية الموجلة	
(الدخل)	(الدخل)	(الدخل)	(الدخل)			
١٨٨.٠٠٠	٠	(٢٢٢٢٢)	(٢٢٢٢٢)	٠	٢٣٢٢٢	السنة الأولى
١٨٥.٠٠٠	٠	(٦٢٦٦٧)	(٦٢٦٦٧)	٠	٩٦.٠٠٠	السنة الثانية
١٩.٠٠٠	٠	(١١٢.٠٠٠)	(١١٢.٠٠٠)	٠	٢٠٨.٠٠٠	السنة الثالثة
٠	٠	(١٧٢.٠٠)	(١٧٢.٠٠)	(٤٦٨.٠٠)	٢٧٢.٠٠٠	السنة الرابعة
٠	(٢٢٥٢.٠٠)	٢٢٥٢.٠٠	٠	٤٦٨.٠٠	٠	السنة الخامسة
				(٩٤٨.٠٠)		
٥٦٣.٠٠٠	(٢٢٥٢.٠٠)	٠	(٢٢٥٢.٠٠)	(٩٤٨.٠٠)	٠	المجموع

معيار المحاسبة الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

التقررات

مقدمة ١ - مقدمة ١٤

المقدمة

المعيار المحاسبي الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

الهدف

النطاق

٧ - ١

تعريفات

٢٥ - ٨

تعريفات من معايير المحاسبة الدولية الأخرى

٨

تعريف قطاع العمل والقطاع الجغرافي

١٥ - ٩

تعريفات إيراد ومصروف ونتيجة وأصول وإتزامات القطاع

٢٥ - ١٦

تحديد القطاعات التي تقدم التقارير حولها

٤٣ - ٢٦

الأنشكال الرئيسية والثقوية لتقديم التقارير حول القطاعات

٣٠ - ٢٦

قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية

٣٣ - ٣١

القطاعات التي تقدم التقارير حولها

٤٣ - ٣٤

سياسات محاسبة القطاعات

٤٨ - ٤٤

الإفصاح

٨٣ - ٤٩

الشكل الرنمسي لتقديم التقرير

٦٧ - ٥٠

المعلومات الثقوية للقطاع

٧٢ - ٦٨

الإفصاحات الإيضاحية للقطاع

٧٣

أمور الإفصاح الأخرى

٨٣ - ٧٤

تاريخ التنفيذ

٨٤

الملاحق

أ شجرة قرار تعريف القطاع

ب إفصاحات إيضاحية للقطاع

ج مخلص للإفصاحات المطلوبة

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات" مبين في الفقرة ١-٨٤. تتسلاوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنهاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل)) محل معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع" (معيار المحاسبة الدولي الأصلي)، ويكون معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نافذ المفعول بالنسبة للتقارير المحاسبية التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ، وفيما يلي التغييرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي:

مقدمة ٢ انطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي على المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية من قبل الجمهور وعلى المنشآت الأخرى الهامة اقتصادياً، بينما ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على المشاريع التي يتم تداول أسهمها العادية أو أوراقها المالية الخاصة بالدين من قبل الجمهور، بما في ذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بالدين في سوق أوراق مالية عامة، ولكن لا ينطبق على المشاريع الأخرى الهامة اقتصادياً.

مقدمة ٣ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالقطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، وقد نص فقط على إرشاداً عاماً لتحديد القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، واقترح أنه يمكن للمجموعات التنظيمية الداخلية أن توفر أساساً لتحديد القطاعات التي يمكن تقديم التقارير حولها أو قد يتطلب تقديم التقارير حول القطاعات إعادة تصنيف البيانات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فينص على أن يتم تقديم التقارير حول قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية، وهو يوفر إرشادات أكثر تفصيلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لتحديد قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية، كما أنه يتطلب أن يقوم المشروع بالنظر في هيكلها التنظيمي الداخلي ونظمها الداخلي الخاص بتقديم التقارير لغرض تحديد هذه القطاعات، وإذا لم تكن القطاعات الداخلية مبنية لا على مجموعات المنتجات والخدمات ولا على الناحية الجغرافية فإن معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) يتطلب وجوب قيام المشروع بالنظر في المستوى التالي الأقل من القطاعات الداخلية لتحديد قطاعاتها التي تقدم التقارير عنها.

مقدمة ٤ تتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أن يتم تقديم التقارير حول نفس كمية المعلومات لكل من القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فينص على اعتبار أساس واحد من القطاعات على أنه رئيسي واعتبار الآخر أنه ثانوي، وتكون المعلومات التي يطلب الإفصاح عنها أقل بكثير بالنسبة للقطاعات الثانوية.

مقدمة ٥ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب إعداد المعلومات الخاصة بالقطاعات باستخدام السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المجمعة أو البيانات المالية للمشروع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فينص على اتباع نفس السياسات المحاسبية.

مقدمة ٦ سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي باختلافات في تعريف نتيجة القطاع بين المشاريع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فهو يقدم إرشاداً أكثر تفصيلاً من المعيار الأصلي بالنسبة لبندين محددين وهما الإيراد والمصروف اللذين يجب أن يشملهما أو يستثنيهما إيراد القطاع ومصروف القطاع، وتبعاً لذلك ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على إجراء موحد لنتيجة القطاع ولكن فقط إلى الحد الذي يمكن به أن يعزى بندي الإيراد ومصروف التشغيل إلى القطاعات بشكل مباشر أو تخصص بشكل محمول لها.

مقدمة ٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) "كثافاً" في إدخال البند ضمن نتيجة القطاع أو أصول القطاع، فعلى سبيل المثال إذا عكست نتيجة القطاع مصروف الاستهلاك فإن الأصل القابل للاستهلاك يجب إدخاله ضمن أصول القطاع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلم يتعرض لهذا الأمر.

مقدمة ٨ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان من الممكن دمج القطاعات التي تعتبر صغيرة جداً بالنسبة لتقديم تقارير منفصلة حولها مع قطاعات أخرى أو استثنائها من كافة

القطاعات التي تقدم التقارير حولها، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) على أنه يمكن بالنسبة للقطاعات الصغيرة التي تقدم التقارير حولها دمجها مع بعضها البعض إذا كانت تتشارك في عدد كبير من الموارد التي تحدد قطاع العمل أو القطاع الجغرافي، أو أنه يمكن دمجها مع قطاع هام مماثل يتم تقديم المعلومات داخلياً عنه إذا تم تحقيق شروط معينة.

مقدمة ٩ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب أن تكون القطاعات الجغرافية مبنية على الموقع الذي توجد فيه أصول المشروع (منشأ المبيعات) أو أين يوجد عملاؤها (وجهة المبيعات)، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) أنه مهما كان أساس للقطاعات الجغرافية للمشروع يجب عرض عدة بنود للبيانات بناء على الأساس الآخر إذا كانت مختلفة بشكل كبير.

مقدمة ١٠ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي أربعة بنود معلومات رئيسية لكل من القطاعات للصناعية والقطاعات الجغرافية:

(أ) مبيعات أو إيرادات التشغيل الأخرى مميزة بين الإيراد المتحقق من عملاء خارج المشروع والإيراد المتحقق من قطاعات أخرى؛

(ب) نتيجة القطاع؛

(ج) أصول القطاع المستخدمة؛ و

(د) أساس التسعير بين القطاعات.

بالنسبة للأساس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع (قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) نفس بنود المعلومات الأربعة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إلتزامات القطاع؛

(ب) تكلفة الممتلكات والمصنع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها أثناء الفترة؛

(ج) مصروف الاستهلاك والإطفاء؛

(د) المصروفات غير النقدية عدا عن الاستهلاك والإطفاء؛ و

(هـ) حصة المشروع في صافي ربح أو خسارة شركة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تمت محاسبته بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كلفة عمليات الشركة للزميلة بشكل ملموس ضمن ذلك القطاع فقط، ومبلغ الاستثمار الذي له صلة لذلك.

بالنسبة للأساس الثانوي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع يسقط معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) متطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي الخاص بنتيجة القطاع ويستبدله بتكلفة الممتلكات والمصنع والمعدات والأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها خلال الفترة.

مقدمة ١١ لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي لمسألة ما إذا كان يجب إعادة بيان معلومات القطاع للفترة السابقة لأغراض المقارنة من أجل التغير المادي في سياسات محاسبة القطاعات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيطلب إعادة البيان إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

مقدمة ١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) إذا كان إجمالي الإيراد مجتمعاً من العملاء الخارجيين لكافة القطاعات التي تشملها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي إيراد المشروع عندئذ يجب تحديد قطاعات إضافية تقدم التقارير حولها إلى أن يتم الوصول إلى المستوى البالغ ٧٥%.

مقدمة ١٣. سمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي بأسلوب مختلف لتسعير التحويلات بين القطاعات التي سيتم استخدامها في بيانات القطاعات عن الأسلوب المستخدم فعلياً لتسعير التحويلات، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) فيتطلب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع بالفعل اعتاد على تسعير التحويلات.

مقدمة ١٤. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٤ (المعدل) الإفصاح عن الإيراد لأي قطاع لا يعتبر أنه يجب تقديم التقارير عنه لأنه يحصل على غالبية إيراده من المبيعات للقطاعات الأخرى إذا كان إيراد ذلك القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع، أما معيار المحاسبة الدولي ١٤ الأصلي فلا يوجد فيه متطلب مشابه لذلك.

معار المحاسبة الدولي ١٤

تقديم التقارير حول القطاعات

الهدف

إن هدف هذا المعيار وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع - معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي ينتجها المشروع ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها - لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- (أ) فهم أفضل للأداء السابق للمشروع؛
- (ب) تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المشروع؛ و
- (ج) تكوين لحكام حول المشروع ككل مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.

توفر العديد من المشاريع مجموعات من المنتجات والخدمات أو تعمل في مناطق جغرافية خاضعة لمعدلات ربحية وفرص نمو وإمكانيات مستقبلية ومخاطر مختلفة، وتعتبر المعلومات الخاصة بمختلف أنواع منتجات المشروع وعمليتها في مختلف المناطق الجغرافية - كثيراً ما تسمى معلومات القطاعات - مناسبة لتقييم مخاطر وعوائد مشروع متشعبة الأنشطة أو متعددة الجنسيات إلا أنها قد لا تكون قابلة للتحديد من خلال مجمل البيانات، وعلى ذلك تعتبر معلومات القطاعات ضرورية إلى حد كبير لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المجموعات الكاملة للبيانات المالية المنشورة التي تمثل لمعايير المحاسبة الدولية.
- ٢ تشمل المجموعة الكاملة للبيانات المالية ميزانية عمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان يظهر للتغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ١ 'عرض البيانات المالية'.
- ٣ يجب أن يطبق هذا المعيار المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بحقوق الملكية أو لديون من قبل الجمهور، وكذلك المشاريع التي هي في مرحلة إصدار أوراق مالية خاصة بحقوق الملكية أو الديون في الأسواق العامة للأوراق المالية.
- ٤ إذا قام مشروع الذي أسهمه غير متداولة من قبل الجمهور بإعداد بيانات مالية تمثل لمعايير المحاسبة الدولية فإن هذا المعيار يشجع ذلك المشروع على الإصاحاب عن البيانات المالية حسب القطاع اختياريًا.
- ٥ إذا اختار مشروع أوراقه المالية ليست متداولة من قبل الجمهور أن يفسح عن المعلومات حسب القطاع اختياريًا في البيانات المالية التي تمثل لمعايير المحاسبة الدولية فإنه يجب على هذا المشروع الامتنثال كلية لمتطلبات هذا المعيار.
- ٦ إذا احتوى تقرير مالي مفرد على كل من بيانات مالية موحدة لمشروع أوراقه المالية متداولة من قبل الجمهور وبيانات مالية منفصلة للشركة الأم أو شركة واحدة أو أكثر من الشركات التابعة فإنه يجب عرض معلومات القطاعات فقط على أساس البيانات المالية الموحدة، وإذا كتلت الشركة التابعة نفسها

مشروع أورفه المالية متداولة من قبل الجمهور فانه يجب عليها عرض معلومات القطاعات في تقريره المالي المنفصل الخاص به.

٧ وبالمثل إذا احتوى تقرير مالي مفرد على كل من البيانات المالية لمشروع أورفه المالية متداولة من قبل الجمهور وعلى البيانات المالية المنفصلة لشركة زميلة أو مشروع مشترك عدة بطريقة حقوق الملكية وبذلك المشروع حصة مالية فيهما فإن الحلجة تدعو إلى عرض معلومات القطاع على أساس البيانات المالية للمشروع، وإذا كتبت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك المعدة ببياناتهما المالية بطريقة حقوق الملكية هما في حد ذاتهما مشروع يتم تداول أسهما من قبل الجمهور فانه يجب عليهما عرض معلومات القطاعات في تقريرهما المالي المنفصل الخاص بهما.

تعريفات

تعريفات من معايير المحاسبة الدولية الأخرى

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وتحمل المعاني المحددة لها في معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي"؛ معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية"، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" :

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الرئيسية للمشروع المنتجة للإيراد والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية أو تمويلية.

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي يطبقها المشروع في اعداد وعرض البيانات المالية.

الإيراد هو إجمالي المنافع الاقتصادية الداخلة ضمن الفترة الناجمة لثناء سير الأنشطة العادية للمشروع عندما ينشأ عن هذه التكاليف الداخلة زيادات في حقوق الملكية عدا عن الزيادات المنطقفة بالمساهمات من المشاركات في حقوق الملكية.

تعريف قطاعات العمل والقطاع الجغرافي

٩ يستخدم المصطلحان قطاع العمل والقطاع الجغرافي في هذا المعيار ليعني ما يلي:

قطاع العمل هو جزء قابل للتمييز من مشروع يعمل في توفير منتج أو خدمة إضافية أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات الصلة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد قطاعات العمل الأخرى، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ما إذا كتبت المنتجات والخدمات ذات صلة تشمل ما يلي:

(أ) طبيعة المنتجات أو الخدمات؛

(ب) طبيعة عمليات الإنتاج؛

(ج) نوع أو فئة العميل للمنتجات أو الخدمات؛

(د) الأساليب المستخدمة لتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات؛ و

(هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ذلك منطقيا، مثل ذلك الأعمال المصرفية أو التأمين أو المرافق العامة.

القطاع الجغرافي هو مكون قابل للتمييز لمشروع يعمل في تزويد المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة والتي هي خاضعة للمخاطر والعوائد التي تختلف عن مخاطر وعوائد المكونات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى، وتشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد القطاعات الجغرافية ما يلي:

- (أ) التشابه بين الظروف الاقتصادية والسياسية؛
- (ب) العلاقات بين العمليات في المنطق الجغرافية المختلفة؛
- (ج) قرب العمليات؛
- (د) المخاطر الخاصة المرتبطة مع العمليات في منطقة معينة؛
- (هـ) أنظمة الرقابة على الصرف؛ و
- (و) مخاطر العملة الأجنبية.

القطاع الذي يصدر عنه التقرير هو قطاع العمل أو القطاع الجغرافي المحدد بناء على التعريفات السابقة والذي يطلب هذا المعيار الإصحاح عن معلومات قطاعية حوله.

١٠ إن العوامل في الفقرة (٩) الخاصة بتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية ليست مدرجة في أي ترتيب معين.

١١ لا يشمل قطاع عمل مفرد منتجات وخدمات تختلف مخاطرها وعوائدها إلى حد كبير، وبينما قد تكون هناك اختلافات فيما يتعلق بعامل واحد أو أكثر في تعريف قطاع العمل فإنه يتوقع أن تكون المنتجات والخدمات لادخلة ضمن قطاع عمل واحد متشابه فيما يتعلق بغالبية العوامل.

١٢ بالمثل لا يشمل القطاع الجغرافي عمليات في البيئات الاقتصادية التي تختلف مخاطرها وعوائدها اختلافا كبيرا، وقد يكون القطاع الجغرافي بلدا مفردا أو مجموعة من بلدان أو أكثر أو إقليم داخل البلد.

١٣ تؤثر المصادر السائدة للمخاطر على كيفية تنظيم وإدارة معظم المشاريع ، ولذلك تنص الفقرة ٢٧ من هذا المعيار على أن الهيكل التنظيمي للمشروع ونظمه لادخلي الخاص بتقديم التقارير المالية هما أساس تحديد قطاعاتها، ويؤثر على مخاطر وعوائد المشروع كل من الموقع الجغرافي لعملياتها (حيث يتم إنتاج منتجاته أو حيث توجد قاعدة أنشطة تسليم الخدمة) وموقع أسواقها (حيث تباع منتجاته أو يقدم خدماته)، ويسمح التعريف للقطاعات الجغرافية أن تكون بناء على إما:

- (أ) موقع مرافق الإنتاج أو الخدمة للمشروع والأصول الأخرى، أو
- (ب) موقع أسواقه وعملائه.

١٤ يقدم الهيكل التنظيمي ولادخلي لتقديم التقارير عادة دليلا بشأن ما إذا كان المصدر السائد لمخاطره الجغرافية ينجم من موقع أصوله (منشأ أصوله) أو موقع عملائه (وجهة مبيعاته)، وتبعا لذلك ينظر المشروع لهذا الهيكل لتحديد ما إذا كان يجب أن تكون قطاعاتها الجغرافية بناء على موقع أصوله أو موقع عملائه.

١٥ يشمل تحديد تركيب قطاع عمل أو قطاع جغرافي مقدارا معينا من الحكم الشخصي، وعند تكوين هذا الحكم تأخذ الإدارة في الاعتبار هدف تقديم تقارير المعلومات المالية حسب القطاع كما هو مبين في هذا المعيار والخصائص النوعية للبيانات المالية كما هي محددة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية، وتشمل هذه الخصائص النوعية مدى الملاءمة والوثوق والمقارنة على مدى الوقت للبيانات المالية التي يصدر حولها التقارير والخاصة بمختلف مجموعات منتجات وخدمات المشروع وبعملياتها في مناطق جغرافية معينة، ومدى فائدة هذه المعلومات لتقييم مخاطر وعوائد المشروع ككل.

تعريفات إيراد ومصروف ونتيجة وأصول والتزامات القطاع

١٦ تستخدم المصطلحات الإضافية التالية في هذا المعيار وفق المعاني التالية:

إيراد القطاع هو الإيراد المذكور في بيان الدخل للمشروع الذي يعزى بشكل مباشر لقطاع والجزء المنسب من إيراد المشروع الذي يمكن تخصيصه على أساس محقول لقطاع، سواء من المبيعات لصلاء خارجيين أو من معاملات مع قطاعات أخرى لنفس المشروع، ولا يشمل إيراد القطاع ما يلي:

(أ) [تم إلغاؤها]

(ب) دخل الفقدان أو أرباح الأسهم بما في ذلك الفقدان المتحققة على السلفيات أو القروض للقطاعات الأخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛ أو

(ج) أرباح مبيعات استثمارات أو أرباح إطفاء دين، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية فقط إذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحد أو الإجمالي.

يشمل إيراد القطاع حصة المشروع المشترك في إيراد منشأة تحت السيطرة المشتركة والذي تمت محاسبته بالتوحيد التامسي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص المشاريع المشتركة".

مصروف قطاع هو المصروف الناتج عن الأنشطة التشغيلية لقطاع والذي يعزى مباشرة للقطاع والجزء المنسب من مصروف يمكن تخصيصه على أساس محقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتوقعة بالمبيعات لصلاء خارجيين والمصروفات المتوقعة بمعاملات مع قطاعات أخرى في نفس المشروع، ولا يشمل مصروف القطاع ما يلي:

(أ) [تم إلغاؤها]

(ب) الفقدان بما في ذلك الفقدان التي يتم تحملها على سلفيات أو قروض من قطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(ج) خسائر مبيعات الاستثمارات أو خسائر إطفاء الدين إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛

(د) حصة المشروع في خسائر شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية؛

(هـ) مصروف ضريبة الدخل ؛ أو

(و) المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المكتب الرئيسي والمصروفات الأخرى التي تنشأ على مستوى المشروع وتتعلق بالمشروع ككل، على أنه يتم في بعض الأحيان تحمل تكاليف على مستوى المشروع نيابة عن قطاع، وهذه التكاليف هي مصروفات قطاعية إذا كانت تنطبق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

يشمل مصروف القطاع حصة المشروع المشترك في المصروفات الخاصة بمنشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

بالنسبة لعمليات القطاع التي هي بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية يمكن تقديم التقارير عن دخل الفائدة ومصروف الفائدة كصافي مبلغ واحد لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وذلك فقط إذا خصم هذان البنودان في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع.

نتيجة القطاع هي إيرك القطاع مخصصاً منه مصروف القطاع، ويتم تحديد نتيجة القطاع قبل أية تسوية لحصة الأقلية.

أصول القطاع هي تلك المصروفات التشغيلية التي يستخدمها قطاع في أنشطته التشغيلية والتي تعزى إما مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل دخلاً من فوائده أو أرباح اسهم فإن أصوله القطاعية تشمل الذمم المدينة والقروض والاستثمارات ذات العلاقة أو الأصول الأخرى المنتجة للدخل.

لا تشمل أصول القطاع أصول ضريبة الدخل.

تشمل أصول القطاع الاستثمارات التي تم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا اعتبر الربح أو الخسارة من هذه الاستثمارات ضمن إيرك القطاع، وتشمل أصول القطاع حصة المشروع المشترك في الأصول التشغيلية لوحدة تحت السيطرة المشتركة والتي تمت محاسبتها بالتوحيد التام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

يتم تحديد أصول القطاع بعد خصم المسموحات ذات العلاقة التي وردت على أنها مقلصة مباشرة في الميزانية الصومية للمشروع.

إلتزامات القطاع هي تلك الإلتزامات التشغيلية التي تنجم من الأنشطة التشغيلية لقطاع والتي تعزى إما مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.

إذا كانت النتيجة القطاعية لقطاع تشمل مصروف الفائدة فإن إلتزاماته القطاعية تشمل الإلتزامات التي تحمل فائدة.

تشمل الإلتزامات القطاعية حصة المشروع المشتركة في إلتزامات منشأة تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها بالتوحيد التام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

لا تشمل الإلتزامات القطاعية إلتزامات ضريبة الدخل.

السياسات المحاسبية القطاعية هي السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المشروع وكذلك تلك السياسات المحاسبية التي تنطبق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات.

١٧ تشمل تعريفات إيرادات القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع مبالغ البنود التي تعزى مباشرة لقطاع ومبالغ البنود التي يمكن تخصيصها لقطاع على أساس معقول، وينظر المشروع إلى نظامه الداخلي للخاص بتقديم التقارير على أنه نقطة البداية لتحديد تلك البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات، أي أنه يوجد افتراض أن المبالغ التي حددت مع القطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية للدخلية تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيرادات القطاعية والمصروف القطاعي والأصول القطاعية والإلتزامات القطاعية للقطاعات التي تصدر عنها التقارير.

١٨ على أنه في بعض الحالات قد يكون إيراد أو مصروف أو أصل أو إلتزام قد خصص للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية للدخلية على أساس نفهم إدارة المشروع، إلا أنه من الممكن اعتباره شخصيا أو تصفيا أو من الصعب فهمه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية، وهذا للتخصيص لا يشكل أساسا معقولا بموجب تعريفات إيرادات القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع في هذا المعيار، وبالعكس قد يختار المشروع عدم تخصيص أحد بنود الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الإلتزام لأغراض تقديم التقارير المالية للدخلية بالرغم من وجود أساس معقول لإجراء ذلك، ويخصص هذا البند بموجب تعريفات إيرادات القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع في هذا المعيار.

١٩ تشمل الأمثلة على أصول القطاع أصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع والممتلكات ومصانع والمعدات والأصول التي هي موضوع عقود التأجير التمويلي (معايير المحاسبة الدولية ١٧ "عقود الإيجار") والأصول غير الملموسة، وإذا أدخل بند معين للإستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع فإن الأصل صاحب العلاقة يدخل أيضا ضمن أصول القطاع، وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة للأغراض العامة للمشروع أو المكتب الرئيسي، وتشمل أصول القطاع الأصول التشغيلية التي يشارك فيها قطاعان أو أكثر إذا كان هناك أساس معقول للتخصيص، وتشمل أصول القطاع الشهرة التي تعزى مباشرة لقطاع أو التي يمكن تخصيصها لقطاع على أساس معقول، ويشمل مصروف القطاع إطفاء الشهرة المتعلق بذلك.

٢٠ تشمل الأمثلة على إلتزامات القطاع الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى والإلتزامات المستحقة وسلفيات العملاء ومخصصات ضمان المنتجات والمطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات، ولا تشمل إلتزامات القطاع الإقتراضات والإلتزامات المتعلقة بالأصول التي هي خاضعة لعقود التأجير التمويلي (معايير المحاسبة الدولية ١٧) والإلتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس للأغراض التشغيلية، وإذا تم إدخال مصروف لفائدة في نتيجة القطاع فإن الإلتزام صاحب العلاقة الذي يحمل فائدة يتم إدخاله في إلتزامات القطاع، ولا تشمل إلتزامات القطاعات التي عملياتها ليست بشكل رئيسي ذات طبيعة مالية الإقتراضات والإلتزامات المماثلة لأن نتيجة القطاع تمثل ربحا أو خسارة تشغيلية وليس

خسارة أو ربحاً صافياً من تكاليف التمويل، علاوة على ذلك ونظراً لأنه كثيراً ما يتم إصدار الدين على مستوى المكتب الرئيسي على أساس المشروع بأكمله فإنه كثيراً ما لا يكون من الممكن أن تناسب بشكل مباشر أو نخصص بشكل محوّل الإنترام الذي يحمل الفائدة للقطاع.

٢١ تشمل قياسات أصول والالتزامات للقطاع تسويات المبالغ للمرحلة السابقة لأصول القطاع والالتزامات للقطاع التي يمكن تحديدها والالتزامات للقطاع لشركة تم امتلاكها من خلال الضم ولخصمت على أنها شراء حتى وإن تمت هذه التسويات فقط لغرض اعداد البيانات المالية الموحدة وليست مرحلة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو للشركة الفرعية، وبالمثل إذا تم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الإمتلاك بموجب المعالجة المحاسبية البديلة التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ١٦ عندئذ تعكس قياسات أصول القطاع إعادات التقييم هذه.

٢٢ يمكن أن نجد بعض الإرشاد لتخصيص للتكلفة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، مثال ذلك تقدم الفقرات ٨- ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، الإرشاد حول إسناد وتخصيص التكاليف للمخزون، وتقدم الفقرات ١٦- ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" الإرشاد حول تخصيص التكاليف للعقود، وقد يكون هذا الإرشاد مفيداً في تخصيص التكاليف للقطاعات.

٢٣ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي" الإرشاد فيما إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكشوف كمكون للتدفق أو يجب اعتباره في التقارير أنه فقرات اضافت.

٢٤ يتم تحديد إيرادات القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والالتزامات القطاع قبل حذف الأرصدة بين المجموعات والمعاملات بين المجموعات كجزء من عملية التوحيد، فيما عدا إلى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات بين المجموعات هي بين وحدات مجموعة ضمن قطاع واحد.

٢٥ بينما تكون السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد وعرض البيانات المالية للمشروع ككل هي أيضاً السياسات المحاسبية الرئيسية للقطاع فإن السياسات المحاسبية للقطاع تشمل بالإضافة إلى ذلك سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل تحديد القطاعات وطريقة تسعير التحويلات بين القطاعات وأساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات.

تحديد القطاعات التي تقدم التقارير حولها

الاشكال الرئيسية والثانوية لتقديم التقارير حول القطاعات

٢٦ يجب أن يحكم المصدر والطبيعة الساعدين لمخاطر وعوائد المشروع ما إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات سيكون على أساس قطاعات العمل أو القطاعات أو القطاعات الجغرافية، فإذا كانت مخاطر ومعدلات العوائد للمشروع تتأثر بشكل رئيسي بفروقات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها فإن الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول الموطومات عن القطاعات يجب أن يكون قطاعات العمل، مع تقديم التقارير الثانوية جغرافياً، وبالمثل إذا كانت مخاطر ومعدلات عوائد المشروع تتأثر بشكل رئيسي بحقيقة أنه يعمل في بلدان مختلفة أو مناطق جغرافية أخرى فإن الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات يجب أن يكون القطاعات الجغرافية مع تقديم الثانوية حول مجموعات المنتجات والخدمات ذات الصلة.

٢٧ يجب أن يكون عادة الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي أساساً لتحديد عنصر وطبيعة المخاطر السائدة ونسب العائد المختلفة التي تواجه المشروع وتبعاً لذلك لتحديد أي شكل من أشكال تقديم التقارير سيكون رئيسياً ولها سيكون قانونياً ، فيما عدا ما نصت عليه الفقرتان الفرعيتان أ-ب أدناه:

(أ) إذا كانت مخاطر ونسب العائد للمشروع تتأثر إلى حد كبير بالإختلافات بين المنتجات والخدمات التي ينتجها وبالإختلافات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها كما يظهر من " أسلوب المصروفة" لإدارة الشركة ولتقديم التقارير داخلياً إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي فعندئذ يجب على المشروع استخدام قطاعات العمل على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات الجغرافية واستخدامات القطاعات على أنها الشكل الثانوي لتقديم التقارير؛ و

(ب) إذا كان الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية الداخلية إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي ليساً بناءً على المنتجات أو الخدمات الفرعية أو على مجموعات المنتجات / الخدمات ذات العلاقة أو على الناحية الجغرافية فله يجب على مدراء وإدارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد المشروع أكثر نطاقاً بالمنتجات والخدمات التي تنتجها أو أكثر نطاقاً بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها، ونتيجة لذلك يجب عليه اختيار إما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع واعتبار الشكل الآخر الشكل الثانوي لتقديم التقارير.

٢٨ بالنسبة لمعظم المشاريع يحدد المصدر السائد للمخاطر والعوائد كيفية تنظيم وإدارة المشروع ويوفر عادة الهيكل الإداري والتنظيمي للمشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية أفضل دليل على المصدر السائد لمخاطر وعوائد المشروع لغرض تقديم تقاريره حول القطاعات وعلى ذلك فيما عدا في الحالات النادرة يقوم المشروع بتقديم المعلومات حول القطاعات في بياناته المالية على نفس الأساس الذي تقدم به التقارير داخلياً للإدارة العليا ويصبح مصدرها السائد للمخاطر والعوائد الشكل الرئيسي لتقديم تقاريره ويصبح مصدرها الثانوي للمخاطر والعوائد الشكل الثانوي لتقديم تقاريرها حول القطاعات.

٢٩ إن "عرض المصروفة" - كل من قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية كشكلين رئيسيين لتقديم التقارير حول القطاعات مع إصلاحات كاملة حول هذه القطاعات على كل أساس - كثيراً ما يقدم معلومات مفيدة حول ما إذا كانت مخاطر ونسب عوائد المشروع تتأثر إلى حد كبير بكل من الفروقات في المنتجات والخدمات التي ينتجها والفروقات في المناطق الجغرافية التي يعمل بها. وهذا المعيار لا يتطلب "عرض المصروفة" إلا أنه لا يمنع ذلك.

٣٠ في بعض الحالات قد يكون تنظيم المشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير الداخلية قد تطور بناءً على خطوط ليس لها علاقة بالمنتجات والخدمات التي يقدمها أو بالمناطق الجغرافية التي يعمل بها فلي سبيل المثال قد يكون النظام الداخلي لتقديم التقارير قد تم تنظيمه حسب الوحدة القانونية مما ينجم عنه أن تكون القطاعات الداخلية مكونة من مجموعات من المنتجات والخدمات غير المتصلة ببعضها وفي هذه الحالات غير العادية لا تحقق بيانات القطاعات التي تصدر التقارير عنها داخلياً أهداف هذا المعيار وتبعاً لذلك تتطلب الفقرة ٢٧ (ب) من مدراء وإدارة المشروع تحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد

المشروع متأثرة أكثر بمخاطره وعوائده أو بالناحية الجغرافية على أنه الأسس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع والهدف من ذلك تحقيق درجة معقولة من إمكانية المقارنة مع المشاريع الأخرى وزيادة إمكانية فهم المعلومات الناتجة وتلبية احتياجات المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى الخاصة بالمخاطر والعوائد المتعلقة بالمنتجات / الخدمات والمنطقة بالتواحي الجغرافية.

قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية

٣١ يجب أن تكون قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية للمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية هي تلك الوحدات التنظيمية التي تقدم عنها المعلومات لمجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي لغرض تقييم الأداء السليم للوحدة ولا تخاف قرارات حول التوزيعات المستقبلية للموارد فيما عدا ما نصت عليه الفقرة ٣٢.

٣٢ إذا كان الهيكل التنظيمي والإداري الداخلي للمشروع ونظمه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي فيها ليسا مبينان على المنتجات أو الخدمات الفردية أو على مجموعات من المنتجات/ الخدمات المتصلة ببعضها أو على الناحية الجغرافية فإن الفقرة ٢٧ (ب) تتطلب وجوب قيام مدراء وإدارة المشروع باختيار أما قطاعات العمل أو القطاعات الجغرافية على أنها الشكل الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات للمشروع بناء على تقييمهم أيهما يعكس المصدر الرئيسي لمخاطر وعوائد المشروع واعتبار الآخر الشكل الأقوي لتقديم التقارير وفي هذه الحالة يجب على مدراء وإدارة المشروع تحديد قطاعات العمل له وقطاعاته الجغرافية لأغراض تقديم التقارير الخارجية بناء على العوامل المنكورة في التعريفات في الفقرة (٩) من هذا المعيار وليس على أساس نظمته الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي بما يتفق مع ما يلي :

(أ) إذا كان قطاع واحد أو أكثر مقدم عنه التقارير داخلياً إلى المدراء والإدارة هو قطاع عمل أو قطاع جغرافي بناء على العوامل المنكورة في التعريفات في الفقرة (٩) ولكن القطاعات الأخرى ليست كذلك فله يجب تطبيق الفقرة الفرعية (ب) أنهاء لقط على تلك القطاعات الداخلية التي لا تلبى التعريفات في الفقرة (٩) (أي أن القطاع الذي صدرت عنه التقارير داخلياً والذي يلبي التعريفات يجب عدم تجزئته إلى قطاعات أخرى)؛

(ب) بالنسبة للقطاعات التي تصدر التقارير عنها داخلياً إلى المدراء والإدارة والتي لا تلبى التعريفات في الفقرة (٩) فله يجب على إدارة المشروع أن تنظر إلى المستوى التالي الأقل للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو حسب خطوط جغرافية حسبما هو مناسب بموجب التعريفات في الفقرة (٩) ؛ و

(ج) إذا لبثت هذه القطاعات ذات المستوى الأقل التي تصدر التقارير الداخلية حولها تعريف قطاع العمل أو القطاع الجغرافي بناء على العوامل المنكورة في الفقرة ٩ فإن أسس القياس في الفقرتين ٣٤ و ٣٥ لتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير يجب تطبيقها على ذلك القطاع.

٣٣ بموجب هذا المعيار يجب على معظم المشاريع أن تحدد قطاعات عملها وقطاعاتها الجغرافية على أنها الوحدات التنظيمية التي تصدر بشأنها تقارير المعلومات في مجلس الإدارة (بشكل خاص الأعضاء المشتركين من غير المدراء إن وجدوا) وإلى المدير التنفيذي الرئيسي (صانع القرار التشغيلي الأعلى والذي قد يكون في بعض الحالات مجموعات من عدة أفراد) لغرض تقييم الأداء السابق لكل وحدة ولاتخاذ قرارات بشأن التوزيعات المستقبلية للموارد وحتى إذا توجب على المشروع تطبيق الفقرة ٣٢ لأن قطاعاتها الداخلية ليست حسب خطوط المنتجات/ الخدمات أو الخطوط الجغرافية فإنها مستنظر إلى المستوى التالي للقطاعات الداخلية التي تقدم تقارير المعلومات حسب خطوط المنتجات والخدمات أو الخطوط الجغرافية وليس بناء على قطاعات فقط لأغراض تقديم التقارير الخارجية أن هذه الطريقة الخاصة بالنظر إلى الهيكل التنظيمي والإداري لمشروع ونظامه الداخلي الخاص بتقديم التقارير المالية لتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية لمشروع لأغراض تقديم التقارير الخارجية يسمى أحيانا "أسلوب الإدارة" كما أن المكونات التنظيمية التي تقدم تقارير المعلومات بشأنها داخليا تسمى أحيانا "القطاعات التشغيلية".

القطاعات التي تقدم التقارير حولها

٣٤ يمكن دمج قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر تصدر عنهما التقارير داخليا والتي هي متشابهة إلى حد كبير كوحدة عمل مفردة أو وحدة جغرافية مفردة، ويعتبر قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنهما متشابهان إلى حد كبير في الحالات التالية:

(أ) إذا كانت تظهر أداء ماليا متشابهًا على المدى الطويل؛ و

(ب) إذا كانت متشابهة في كافة العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩.

٣٥ يجب تحديد قطاع عمل أو قطاع جغرافي على أنه قطاع تقدم عنه التقارير إذا كان يتم الحصول على معظم إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين، وتحقق ما يلي:

(أ) إذا بلغ إيراده من مبيعات لعملاء خارجيين ومن عمليات مع قطاعات أخرى ١٠% أو أكثر من إجمالي الإيراد الخارجي والدخلي من كافة القطاعات ؛ أو

(ب) إذا بلغت نتيجة القطاع سواء ربحاً أو خسارة ١٠% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبالغها المطلق ؛ أو

(ج) إذا بلغت أصول القطاع ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات.

٣٦ إذا كان قطاع تقدم عنه التقارير داخليا أقل من حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥:

(أ) يمكن تحديد ذلك القطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه برغم حجمه؛

(ب) إذا لم يحدد قطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه برغم حجمه فإنه يمكن دمج هذا القطاع مع قطاع تقدم التقارير عنه بشكل منفصل مع قطاع (قطاعات) أخرى متشابهة تقدم التقارير عنها داخليا والتي هي أيضا أقل من كافة حدود الأهمية المنصوص عليها في الفقرة ٣٥ (يعتبر

قطاعي عمل أو أكثر أو قطاعين جغرافيين أو أكثر أنها متشابهة إذا كانت تتشارك في غالبية العوامل في التعريف المناسب في الفقرة ٩؛ و

(ج) إذا لم يتم تقديم التقارير بشكل منفصل عن ذلك القطاع أو دمجها فإنه يجب إدخاله كبند مطبقة غير مخصص.

٣٧ إذا شكل إجمالي الإيراد الخارجي الذي يعزى إلى القطاعات التي تقدم عنها التقارير أقل من ٧٥% من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم التقارير عنها حتى وإن كانت لا تلبي المستوى البالغ ١٠% المنصوص عليه في الفقرة ٣٥ إلى أن يتم إدخال ٧٥% على الأقل من إجمالي الإيراد الموحد أو إيراد المشروع في القطاعات التي تقدم التقارير عنها.

٣٨ لا يقصد بالحدود البالغة ١٠% في هذا المعيار أن تكون إرشاداً لتحديد المادية لأي ناحية من تقديم التقارير المالية خلافاً لتحديد قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية التي تقدم عنها التقارير.

٣٩ بتحديد القطاعات التي تقدم عنها التقارير على أنها مقصورة فقط القطاعات التي تحصل على غالبية إيراداتها من المبيعات لعملاء خارجيين فإن هذا المعيار لا يتطلب تحديد مختلف مراحل العمليات المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة، على أنه في بعض الصناعات تكون الممارسة المتبعة هي تقديم التقارير عن أنشطة معينة متكاملة عمودياً على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كانت لا تحقق إيراداتها من المبيعات الخارجية، فطى سبيل المثال تقدم العديد من الشركات النفط العالمية تقاريرها عن عمليات الاستكشاف والإنتاج وأنشطتها اللاحقة (التكرير والتسويق) على أنها قطاعات عمل منفصلة حتى وإن كان معظم أو كل المنتج (النفط الخام) يتم تحويله دلخيا إلى عملية التكرير في المشروع.

٤٠ يشجع هذا المعيار دون أن يتطلب ذلك تقديم التقارير الاختيارية عن الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة مع وصف مناسب بما في ذلك الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات حسبما تتطلب الفقرة ٧٥.

٤١ إذا كان نظام تقديم التقارير الداخلي لمشروع يعمل الأنشطة المتكاملة عمودياً على أنها قطاعات منفصلة ولا يختار المشروع تقديم التقارير خارجياً عنها على أنها قطاعات عمل فإنه يجب دمج قطاع المبيعات مع قطاع (القطاعات) المشتريات عند تحديد قطاعات العمل التي تقدم التقارير الخارجية عنها إلا إذا لم يكن هناك أساس معقول لعمل ذلك، وفي هذه الحالة يتم إدخال قطاع المبيعات كبند مطبقة غير مخصص.

٤٢ القطاع المحدد على أنه قطاع تقدم التقارير عنه في الفترة السابقة مباشرة لأنه حقق الحدود المناسبة البالغة ١٠% يجب أن يستمر قطاعاً تقدم عنه التقارير للفترة الحالية بالرغم من أن إيراده ونتيجته و أصوله كلها لم تعد تزيد عن المستويات البالغة ١٠% إذا قررت إدارة المشروع أن القطاع ذا أهمية مستمرة.

٤٣ إذا حدد قطاع على أنه قطاع تقدم التقارير عنه في الفترة الحالية لأنه يحقق المستويات المناسبة البالغة ١٠% فإنه يجب إعادة عرض بيانات القطاعات للفترة السابقة المقدمه لأغراض المقارنة من أجل أن يعكس القطاع الجديد الذي تقدم عنه التقارير على أنه قطاع منفصل حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع الحدود البالغة ١٠% في الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

سياسات محاسبة القطاعات

- ٤٤ يجب إعداد معلومات القطاع بحيث تتفق مع السياسات المحاسبية المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة الموحدة أو المشروع.
- ٤٥ هناك افتراض بأن السياسات المحاسبية التي أختار مدراء وإدارة المشروع إستخدامها في إعداد بياناتها المالية الموحدة أو الشاملة للمشروع هي تلك السياسات التي يعتقد المدراء والإدارة أنها الأنسب لأغراض تقديم التقارير الخارجية، وحيث أن غرض معلومات القطاع مساعدة مستخدمي البيانات المالية لفهم أفضل وإصدار أحكام مدعومة بالمعلومات حول المشروع ككل فإن هذا المعيار يتطلب لإعداد معلومات القطاعات استخدام السياسات المحاسبية التي أختارها المدراء والإدارة على أن هذا لا يعني أن السياسات المحاسبية الموحدة أو السياسات المحاسبية للمنشأة يجب أن يتم تطبيقها على القطاعات التي تقدم عنها التقارير كما لو أن القطاعات كانت وحدات تقديم تقارير منفصلة قائمة بذاتها، ومن الممكن تخصيص حساب مفصل تم إجراؤه في تطبيق سياسة محاسبية معينة على المستوى الواسع للمشروع للقطاعات إذا كان هناك أساس معقول لإجراء ذلك، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم إجراء حسابات التقاعد للمشروع ككل، إلا أن أرقام المشروع بكاملها من الممكن تخصيصها للقطاعات بناءً على الراتب والبيانات السكانية للقطاعات.
- ٤٦ لا يمنع هذا المعيار الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات معتمدة على أساس غير السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع شريطة أن (أ) يتم تقديم تقارير المعلومات دلخياً إلى مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي لأغراض اتخاذ قرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه. (ب) يتم بشكل واضح وصف أساس القياس لهذه المعلومات الإضافية.
- ٤٧ الأصول التي يستخدمها بشكل مشترك قطاعين أو أكثر يجب توزيعها على القطاعات إذا وفقط إذا وزعت إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات.
- ٤٨ تعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات على القطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع والاستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع، وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص الذي يجب أن يتبناه كافة المشاريع، كما أنه ليس من المناسب فرض توزيع بنود المشروع الخاصة بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بشكل مشترك بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل هذه التوزيعات هو الأهواء الشخصية أو صعوبة فهمه، وفي نفس الوقت هناك تدخل في تعريفات إيرادات القطاع ومصروفات القطاع وأصول القطاع وإلتزامات القطاع، ويجب أن تكون التخصيصات فنانجة ثابتة، وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات إذا وفقط إذا كانت إيراداتها ومصروفاتها موزعة كذلك على هذه القطاعات فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع إذا وفقط إذا خصم الإستهلاك أو الإطفاء عند قياس نتيجة القطاع.

الإفصاح

- ٤٩ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ الإفصاحات المطلوبة للقطاعات التي تقدم عنها التقارير للشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بقطاعات المنشأة، وتحدد الفقرات ٦٨-٧٢ الإفصاحات المطلوبة للشكل الثانوي لتقديم

التقارير الخاصة بالمشروع، ويشجع هذا المعيار تقديم كافة الإفصاحات للقطاع الرئيسي المحدد في الفقرات ٥٠-٦٧ لكل قطاع ذاتي تقدم عنه التقارير بالرغم من أن الفقرات ٦٨-٧٢ تتطلب إفصاحات أقل إلى حد بعيد للأساس الذاتي، وتتناول الفقرات ٧٤-٨٣ أموراً عديدة أخرى خاصة بإفصاحات القطاعات، ويوضح الملحق ٢ لهذا المعيار تطبيق معايير الإفصاح هذه.

الشكل الرئيسي لتقديم التقارير

٥٠ يجب تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات ٥١-٦٧ على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع.

٥١ يجب على المشروع الإفصاح عن إيرادات القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، كما يجب تقديم التقارير عن إيرادات القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين وإيرادات القطاع من المعاملات مع القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

٥٢ يجب على المشروع الإفصاح عن نتيجة القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وعرض النتيجة من العمليات المستمرة بشكل منفصل عن النتيجة من العمليات المتوقفة.

٥٣ تعد المنشأة عرض نتائج القطاع في الفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية بحيث ترتبط الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ٥٢ المتعلقة بالعمليات المتوقفة بجميع العمليات التي تم تصنيفها على أنها عمليات متوقفة في تاريخ الميزانية العمومية لآخر فترة يتم عرضها.

٥٤ إذا استطاع المشروع حساب صافي ربح أو خسارة القطاع أو إجراء قياس آخر لربحية القطاع عدا عن نتيجة القطاع بدون توزيعات مبنية على تقديرات شخصية فإن هذا المعيار يشجع تقديم التقارير حول هذا المبلغ (المبالغ) بالإضافة إلى نتيجة القطاع الموصوفة بشكل مناسب، وإذا تم إعداد هذا القياس على أساس عدا عن السياسات المحاسبية المعتادة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع فإنه يجب على المشروع أن يدرج بياناته المالية وصفاً واضحاً لأساس القياس.

٥٥ أن أحد الأمثلة على وسيلة قياس أداء القطاع قبل نتيجة القطاع في بيان الدخل هو هامش الربح الإجمالي للمبيعات والأمثلة على وسائل قياس أداء القطاع بعد نتيجة القطاع في بيان الدخل هي الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية (لما قبل أو بعد احتساب ضرائب الدخل) وصافي الربح أو الخسارة.

٥٦ يجب أن يوضح المشروع عن إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٧ يجب على المشروع الإفصاح عن أصول القطاع لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٨ يجب أن يوضح المشروع عن إجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة للحصول على أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات، والمصنوع، المعدات، الأصول غير الملموسة) لكل قطاع تقدم التقارير عنه، وبينما يشار إلى ذلك أحياناً بالإضافات الرأسمالية أو المصروف الرأسمالي فإن القياس المطلوب بموجب هذا المبدأ يجب أن يكون على أساس الإستحقاق وليس الأساس التقديري.

٥٩ يجب على المشروع أن يوضح عن إجمالي مبلغ المصروف الداخل ضمن نتيجة القطاع لإستهلاك وإطفاء أصوله للقطاع للفترة لكل قطاع تقدم التقارير عنه.

٥٩ يشجع هذا المعيار المشروع، دون أن يستوجب ذلك، الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية بنود للإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث يكون الإفصاح عنها مناسب لتوضيح أداء كل قطاع تقدم التقارير عنه للفترة.

٦٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أنه "عندما تكون بنود الدخل أو المصروف ضمن الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو الحدوث بحيث أن الإفصاح عنها مناسب لإيضاح أداء المشروع للفترة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه البنود بشكل منفصل"، ويعرض معيار المحاسبة الدولي ٨ عدداً من الأمثلة بما في ذلك التخفيضات في المخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات ومخصصات إعادة الهيكلة وإستبعاد الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات طويلة الأجل والعمليات المتوقعة وتسويات التقاضي والمخصصات المعكوسة، ولا يقصد بالفقرة ٥٩ تغيير تصنيف أية بنود إيراد أو مصروف من عادية إلى عادية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٨) أو تغيير قياس هذه البنود، على أن الإفصاح الذي تشجعه تلك الفقرة يغير المستوى الذي نقيم عنده أهمية هذه البنود لأغراض الإفصاح عن مستوى المشروع إلى مستوى القطاع.

٦١ يجب على المشروع أن يفصح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي مبلغ المصروفات غير النقدية الهامة، عدا عن الإستهلاك والإطفاء اللذان يطلب لهما إفصاح منفصل بموجب الفقرة ٥٨، والتي أنشئت ضمن المصروف وتبعا لذلك خصمت عند قياس نتيجة القطاع.

٦٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٧ أن تقوم المنشأة بتقديم بيان تتفق نقدي يبلغ عن التدفقات النقدية بشكل منفصل من الأنشطة لتشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٧ أن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي لكل قطاع صناعي وجغرافي تقدم عنه التقارير ضروري لفهم المركز المالي الكلي للمشروع وسيرلته وتتفاته النقدية، ويشجع معيار المحاسبة الدولي ٧ الإفصاح عن هذه المعلومات كما يشجع هذا المعيار بإصاحات البيانات النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي ٧ إضافة إلى ذلك فهو يشجع الإفصاح عن الإيرادات غير النقدية الهامة التي دخلت ضمن إيراد القطاع وتبعا لذلك أضيفت عند قياس نتيجة القطاع.

٦٣ المشروع الذي يقدم بإصاحات التدفقات النقدية للقطاعات التي يشجعها معيار المحاسبة الدولي ٧ لا تحتاج أن توضح كذلك عن مصروف الإستهلاك والإطفاء بموجب الفقرة ٥٨ أو المصروفات غير النقدية بموجب الفقرة ٦١.

٦٤ يجب على المشروع أن يفصح لكل قطاع تقدم عنه التقارير عن إجمالي حصة المشروع في صافي ربح أو خسارة الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه الشركات الزميلة بشكل جوهري ضمن ذلك القطاع المنفرد.

٦٥ بينما يتم الإفصاح عن مبلغ إجمالي منفرد بموجب الفقرة السابقة فإنه يتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل شركة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تم بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك لتحديد ما إذا كانت صلايته جميعها ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.

٦٦ إذا تم الإفصاح حسب القطاع عن الحصة الإجمالية للمشروع في صافي ربح أو خسارة شركات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فإنه يجب أيضا الإفصاح عن إجمالي الاستثمارات في هذه الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.

٦٧ يجب على المشروع تقديم مطابقة بين المعلومات التي تم الإفصاح عنها للقطاعات التي تقدم بشأنها التقارير وإجمالي المعلومات في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للمشروع، وفي المطابقة المقدمة يجب مطابقة إيراد القطاع مع إيراد المشروع من الصلاء الخارجيين (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد المشروع من الصلاء الخارجيين الذي لم يدخل في أي إيراد للقطاع)، ويجب مطابقة نتيجة القطاع مع مقياس مقارنة للربح أو الخسارة للتشغيلية للمشروع وكذلك مع صافي ربح أو خسارة المشروع، ويجب مطابقة أصول القطاع مع أصول المشروع ومطابقة التزامات القطاع مع التزامات المشروع.

المعلومات الثانوية للقطاع

٦٨ تحدد الفقرات ٥٠-٦٧ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الرئيسي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع، كما تحدد الفقرات ٦٩-٧٢ متطلبات الإفصاح التي يجب تطبيقها على كل قطاع تقدم التقارير عنه بناءً على الشكل الثانوي لتقديم التقارير الخاصة بالمشروع كما يلي:

- (أ) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المشروع هو قطاعات العمل فإن إفصاحات الأشكال الثانوية المطلوبة محددة في الفقرة ٦٩؛
- (ب) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المنشأة هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع الأصول (حيث يتم إنتاج منتجات المشروع أو حيث توجد قاعدة عمليات لتقديم خدماتها) فإن إفصاحات الشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠، ٧١؛
- (ج) إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم تقارير المشروع هو القطاعات الجغرافية بناءً على موقع العملاء (حيث يتم بيع منتجاتها أو تقديم خدماتها) فإن الإفصاحات المطلوبة للشكل الثانوي محددة في الفقرتين ٧٠، ٧٢.

٦٩ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم معلومات القطاعات للمشروع هو قطاعات العمل فإنه يجب عليه أيضاً تقديم التقارير عن المعلومات التالية:

- (أ) إيراد القطاع من الصلاء الخارجيين حسب المنطقة الجغرافية بناءً على الموقع الجغرافي لصلاته لكل قطاع جغرافي يبلغ إيراده من المبيعات للصلاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من المبيعات لجميع الصلاء الخارجيين؛
- (ب) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية؛ و
- (ج) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصوله قطاعية يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (ممتلكات ومصانع ومعدات وأصول غير ملموسة) حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع جغرافي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات الجغرافية.

٧٠ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات الخاصة بالقطاعات للمشروع هو القطاعات الجغرافية (سواء بناءً على مواقع الأصول أو موقع الصلاء) فإنه يجب عليها أيضاً تقديم المعلومات القطاعية التالية لكل قطاع عمل يبلغ إيراده من المبيعات للصلاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيراد المشروع من

المبيعات لجميع العملاء الخارجيين أو الذي تبلغ أصوله القطاعية ١٠% أو أكثر من إجمالي أصوله كافة قطاعات العمل :

- (أ) إيرادات القطاع من العملاء الخارجيين؛
- (ب) إجمالي المبلغ المسجل لأصول القطاع؛ و
- (ج) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات والمصانع والأصول غير الملموسة).

٧١ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية اعتماداً على موقع الأصول، إذا كان موقع عملاتها يختلف عن موقع أصولها عندئذ يجب على المشروع كذلك تقديم التقارير حول الإيرادات من المبيعات للعملاء الخارجيين لكل قطاع جغرافي يعتمد على العملاء يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيرادات المشروع من المبيعات للعملاء الخارجيين .

٧٢ إذا كان الشكل الرئيسي لتقديم المعلومات حول القطاعات للمشروع هو حسب القطاعات الجغرافية بناءً على موقع العملاء، وإذا كانت أصول المشروع الموجودة في مناطق جغرافية تختلف عن مناطق عملاتها عندئذ يجب على المشروع تقديم التقارير حول المعلومات القطاعية كنسبة لكل قطاع جغرافي يعتمد على الأصول يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين أو أصول القطاع ١٠% أو أكثر من المبالغ الموحدة أو إجمالي المبالغ للمشروع.

(أ) إجمالي المبلغ المرحل لأصول القطاعات حسب الموقع الجغرافي للأصول ؛ و

(ب) إجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك أصول القطاعات التي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة (الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة) حسب مواقع الأصول.

الإفصاحات الإيضاحية للقطاع

٧٣ يعرض الملحق (ب) لهذا المعيار أيضاً إفصاحاً شكلي لتقديم التقارير الرئيسية والثانوية اللذان يتطلبهما هذا المعيار .

أموال الإفصاح الأخرى

٧٤ إذا كان قطاع العمل أو القطاع الجغرافي الذي تقدم حوله المعلومات إلى مجلس الإدارة أو المدير التنفيذي الرئيسي ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأنه يحصل على غالبية إيراده من المبيعات للقطاعات الأخرى ولكن برغم ذلك يبلغ إيراده من المبيعات للعملاء الخارجيين ١٠% أو أكثر من إجمالي إيرادات المنشأة من المبيعات لكافة العملاء الخارجيين فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن مبالغ الإيراد من (أ) المبيعات للعملاء الخارجيين (ب) المبيعات الداخلية للقطاعات الأخرى.

٧٥ عند قياس وتقديم التقارير حول إيرد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى يجب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل على تسعير هذه التحويلات، ويجب الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك في البيانات المالية.

٧٦ يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات التي لها تأثير مادي على المعلومات الخاصة بالقطاعات، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك، وهذا الإفصاح يجب أن يشمل وصفاً لطبيعة التغير وأسباب التغير وحقيقة أن المعلومات المقارنة أعيد عرضها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك والتأثير المالي للتغير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول، وإذا قلم المشروع بتغيير تعريف قطاعه ولم يتم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك عندئذ يجب على المشروع لفرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع لكل من الأسامين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تعريف قطاعاتها.

٧٧ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٨ التغييرات في السياسات المحاسبية التي يتبناها المشروع، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ أن يتم إجراء تغيرات في السياسات المحاسبية إذا تطلب تشريع ذلك أو إذا تطلبته هيئة وضع معايير محاسبية، أو إذا كان سينجم عن التغيير عرض أفضل للأحداث أو المعاملات في البيانات المالية للمشروع.

٧٨ تتم معاملة التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة على مستوى المشروع والتي تؤثر على معلومات القطاعات حسب معيار المحاسبة الدولي ٨، وما لم يحدد معيار محاسبة دولي جديد خلاف ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب

- (أ) ستستعمل التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي وإعادة عرض معلومات الفترة السابقة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي لتحديد إما التأثير التراكمي أو الآثار الخاصة للتغيير في الفترة؛
- (ب) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لجميع الفترات التي تم عرضها، سيتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من آخر تطبيق عملي؛ و
- (ج) إذا كان من غير العملي لتحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة الجديدة من بداية الفترة الحالية، سيتم تطبيق السياسة بأثر رجعي من آخر تاريخ عملي.

٧٩ تتعلق بعض التغيرات في السياسات المحاسبية بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات والأمتة على ذلك تشمل التغييرات في تحديد القطاعات والتغيرات في أساس توزيع الإيرادات والمصروفات للقطاعات، وهذه التغيرات قد يكون لها أثر هام على معلومات القطاع المقدم بشأنه التقرير إلا أنه لا يغير إجمالي المعلومات المالية المقدم عنها التقارير الخاصة بالمشروع، ومن أجل تمكين المستخدمين من فهم التغيرات وتقييم الاتجاهات يتم إذا كان ذلك عملياً إعادة عرض معلومات القطاع السابقة لداخله ضمن البيانات المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

٨٠ تتطلب الفقرة (٧٥) لأغراض تقديم التقارير حول القطاعات وجوب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن المشروع اعتاد بالفعل تسعير هذه التحويلات، وإذا قلم المشروع بتغيير الطريقة التي يستعملها بالفعل لتسعير التحويلات بين القطاعات فإن ذلك ليس تغييراً في السياسة المحاسبية يستوجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة بموجب الفقرة ٧٦، على أن الفقرة (٧٥) تتطلب إقصاحاً للتغيير.

٨١ يجب على المشروع بيان أنواع المنتجات والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع عمل تقدم لتقرير عنه وكذلك بيان تركيب كل قطاع جغرافي تقدم التقارير عنه سواء كان رئيسياً أو ثانوياً إذا لم يكن قد تم خلاف ذلك الإفصاح عنه في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير المالي.

٨٢ لتقييم أثر هذه الأمور مثل التغيرات في الطلب والتغير في سعر المخلفات أو عوامل الإنتاج الأخرى وتطوير منتجات وعمليات بديلة في قطاع عمل من الضروري معرفة الأنشطة التي يشملها ذلك القطاع، وبالمثل لتقييم أثر التغيرات في البيئة الاقتصادية والسياسية لمخاطر ونسب عوائد قطاع جغرافي من المهم معرفة تركيب ذلك القطاع الجغرافي.

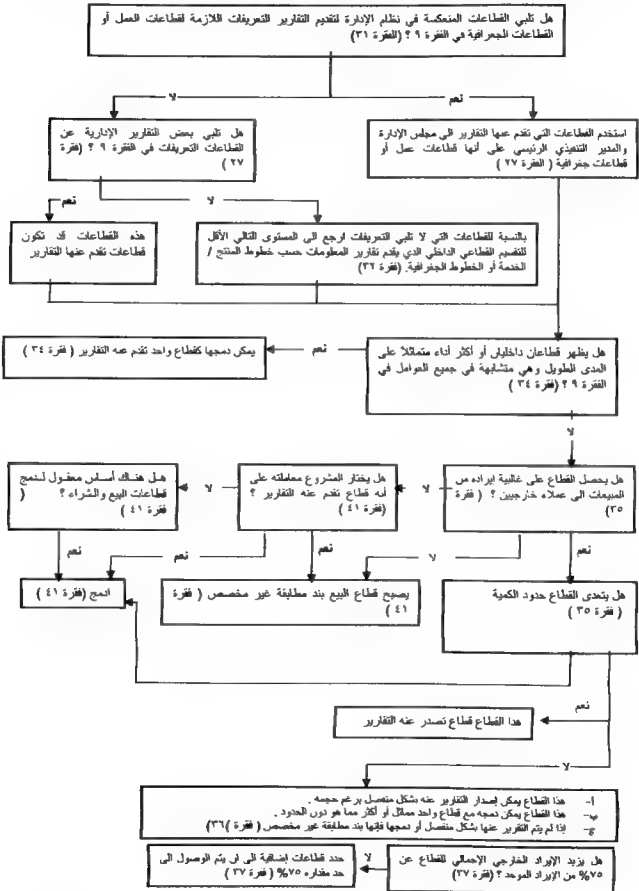
٨٣ القطاعات التي صدرت حولها التقارير في السابق التي لم تعد تحقق الحدود الكمية لا يتم تقديم التقارير عنها بشكل منفصل، فهي قد لا تحقق هذه المستويات بعد ذلك، على سبيل المثال، بسبب انخفاض الطلب أو تغيير في استراتيجية الإدارة أو لأن جزءاً من عمليات القطاع تم بيعه أو دمج مع قطاعات أخرى، وقد يكون إيضاح أسباب أن قطاعاً كانت تقدم التقارير حوله لم تعد تقدم عنه هذه التقارير مفيداً في تأكيد التوقعات فيما يتعلق بالأسواق المنهارة والتغيرات في استراتيجيات المشروع.

تاريخ النفاذ

٨٤ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار التطبيق الأكر، وإذا طبق مشروع هذا المعيار على البيانات التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو ١٩٩٨ أو قبل ذلك بدلاً من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ الأصلي فيجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة وإذا كانت البيانات المالية تشمل معلومات مقترنة لفترات سابقة لتاريخ النفاذ أو تطبيق اختياري أبكر لهذا المعيار فيجب إعادة عرض بيانات القطاع الداخلة ضمن ذلك من أجل أن تمتثل لأحكام هذا المعيار إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي، وفي هذه الحالة يجب على المشروع الإفصاح عن هذه الحقيقة.

ملحق أ شجرة قرار تعريف القطاع

هذا الملحق مرفق ولكنه ليس جزءاً من المعيار ١٤. عرض هذا الملحق هو إيضاح تطبيق الفقرات ٢٧-٤٣.



ملحق ب

إفصاحات إيضاحية للقطاع

إن هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعيار ١٤ .

يوضح الجدول والإيضاح المقدم في هذا الملحق إفصاحات القطاع التي يتطلبها هذا المعيار لمشروع عمل متعددة الأنشطة ومتعددة الجنسيات، وهذا المثال معقد بشكل مقصود لتوضيح معظم أحكام هذا المعيار، ولأغراض الإيضاح يعرض المثال بيانات مقارنة لسنتين، وبيانات القطاعات مطلوبة لكل سنة يقدم لها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

يضاح رقم ٤ - قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية (كلفة المبالغ بالملايين)

قطاعات العمل : لأغراض الإدارة فإن الشركة منظمه على أسس عالمي إلى ثلاثة أقسام تشغيل رئيسية - المنتجات الورقية والمنتجات المكتبية والنشر - وكل قسم يرأسه نائب أول لرئيس مجلس الإدارة، والأقسام هي الأساس الذي بموجب تقدم الشركة معلوماتها الرئيسية الخاصة بالقطاعات. ينتج قطاع المنتجات الورقية سلسلة واسعة من ورق الكتابة والنشر وورق الجرائد، ويقوم قطاع المنتجات المكتبية بتصنيع البطاقات وأغلفة الكتب وأقلام الحبر وأقلام وضع العلامات وكذلك يقوم بتوزيع المنتجات المكتبية التي تصنعها شركات أخرى، ويقوم قطاع النشر بتطوير وبيع خدمات الأوراق السائبة والكتب المجلدة ومنتجات الأقراص المضغوطة في مجالات الضرائب والقانون والمحاسبة، وتشمل العمليات الأخرى تطوير برامج الحاسب الآلي لتطبيقات العمل الخاصة بالعملاء غير التابعين وتطوير أراض معونة كانت تنتج الخشب سابقا إلى مواقع سكنية لقضاء الإجازات، والبيانات المالية الخاصة بقطاعات العمل معروضة في الجدول أ.

القطاعات الجغرافية: بالرغم من أن أقسام الشركة الثلاثة تتم إدارتها على أسس عالمي فإنها تعمل في أربعة مناطق جغرافية في العالم، ففي المملكة المتحدة وهي البلد الأصلي تنتج وتبيع الشركة سلسلة واسعة من الورق والمنتجات المكتبية، إضافة إلى ذلك يتم إجراء كافة عمليات التنمية للشركة الخاصة بالنشر وبرامج الحاسب الآلي في المملكة المتحدة بالرغم من أن الورق السائب والمجلد ومنتجات الأقراص المضغوطة يتم بيعها في المملكة المتحدة وأوروبا الغربية، وفي الاتحاد الأوروبي تقوم الشركة بتشغيل مرافق تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية وكذلك تشغيل مكاتب مبيعات في الدول التالية: فرنسا وبلجيكا وألمانيا وهولندا، والعمليات في كندا والولايات المتحدة هي بالضرورة مماثلة ومتكفة مع تصنيع الورق وورق الجرائد الذي يباع بكامله في هذين البلدين ومعظم لب الخشب يأتي من الأراضي التي تنتج الأخشاب المملوكة للشركة في هذين البلدين: تشمل العمليات في إندونيسيا إنتاج العجينة الورقية وتصنيع ورق الكتابة والنشر والمنتجات المكتبية، ويبيع معظمها تقريبا خارج إندونيسيا لكل من القطاعات الأخرى للشركة وللعملاء الخارجيين.

المبيعات حسب السوق: يبين الجدول التالي توزيع المبيعات الموحدة للشركة حسب السوق الجغرافي بغض النظر عن مكان إنتاج البضائع:

يبراز المبيعات حسب السوق الجغرافي

١٩٩٠	٢٠٠٠	
٢٢	١٩	المملكة المتحدة
٣١	٣٠	بلدان الاتحاد الأوروبي الأخرى
٢١	٢٨	كندا والولايات المتحدة
٢	٦	المكسيك وأمريكا الجنوبية
١٤	١٨	جنوب شرق آسيا (اليابان وتايوان بشكل رئيسي)
٩٠	١٠١	

الأصول والإضافات إلى الممتلكات والمصالح والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية: يبين الجدول التالي لمبالغ المرحل لأصول القطاعات والإضافات على الممتلكات والمصالح والمعدات والأصول غير الملموسة حسب المنطقة الجغرافية التي توجد فيها الأصول :

**الإضافات إلى الممتلكات
والمصانع والمعدات
والأصول غير الملموسة**

**المبلغ المرحل
لأصول القطاع**

١×٢٠	٢×٢٠	١×٢٠	٢×٢٠
٥	٨	٧٨	٧٢
٤	٥	٣٧	٤٧
٣	٤	٢٠	٣٤
٦	٧	٢٠	٢٢
١٨	٢٤	١٣٥	١٧٥

المملكة المتحدة

بلدان الاتحاد الأوروبي الأخرى

كندا والولايات المتحدة

إندونيسيا

إيراد ومصروف القطاع: في بلجيكا يتم تصنيع المنتجات الورقية والمكتبية في مرافق مشتركة ويقوم ببيعها مجموعة مبيعات مشتركة، ويتم تخصيص الإيرادات والمصروفات المشتركة لقطاعي العمل، ويعزى كل إيراد ومصروف القطاع بشكل مباشر للقطاعات.

أصول وإلتزامات القطاع: تشمل أصول القطاع كافة الأصول التشغيلية التي يستخدمها القطاع، وتتكون بشكل رئيسي من النقد التشغيلي والذمم المدينة والمخزونات والممتلكات والمصانع والمعدات مخصصاً منها السموات والمخصصات، وبينما يمكن أن تعزى معظم هذه الأصول بشكل مباشر للقطاعات الفردية فإنه يتم تخصيص المبلغ المسجل لأصول معينة مستخدمة بشكل مشترك من قبل قطاعين أو أكثر للقطاعات على أساس معقول، وتشمل أصول القطاع كافة الإلتزامات التشغيلية، وتتكون بشكل رئيسي من الحسابات والأجور والضرائب المستحقة الدفع حالياً والإلتزامات المستحقة، ولا تشمل أصول وإلتزامات القطاع ضرائب الدخل المؤجلة .

التحويلات بين القطاعات: يشمل إيراد القطاع ومصروفات القطاع ونتيجة القطاع التحويلات بين قطاعات العمل وبين القطاعات الجغرافية، وتتم محاسبة هذه التحويلات حسب الأسعار التفاضلية للسوق محملة على العملاء غير التابعين بالنسبة للبضائع المماثلة، ويتم حذف هذه التحويلات عند التوحيد .

البند غير العادي: تأثرت مبيعات المنتجات المكتبية للعملاء الخارجيين بشكل عكسي في عام ٢٠×٢ بسبب إضراب عمال النقل استغرق فترة طويلة في المملكة المتحدة مما لوف شحات المنتجات لحوالي أربعة شهور، وتقدر الشركة أن مبيعات المنتجات المكتبية بلغت حوالي نصف ما كانت ستبلغه خلاف ذلك خلال فترة الأربعة عشر شهراً.

الاستثمار في شركات زميلة الذي تتم معالجته بطريقة حقوق الملكية: تملك الشركة ٤٠% من أسهم يورو بيرر ليمتد، وهي شركة متخصصة في صنع الورق وعملياتها بشكل رئيسي في إسبانيا والمملكة المتحدة وتتم محاسبة الاستثمار حسب طريقة حقوق الملكية، وبالرغم من أن الاستثمار وحصة الشركة في صافي ربح يورو بيرر مستنتاة من أصول القطاع وإيراد القطاع فله يتم إظهارها بشكل منفصل مع البيانات الخاصة بقطاع المنتجات الورقية، وتملك الشركة كذلك عدة استثمارات صغيرة تتم محاسبتها حسب طريقة حقوق الملكية في كندا والولايات المتحدة للثان تختلف عملياتها عن أي من قطاعات العمل الثلاثة.

ملحق ج

ملخص الإفصاح المطلوب

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، وغرضه تلخيص الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٤٩-٨٢ لكل شكل رئيسي من الأشكال الرئيسية لتقديم التقارير المحتملة حول القطاعات.

[٩××] تشير إلى رقم الفقرة في المعيار.

الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع العملاء (٥١٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع الأصول (٥١٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٥١٩)
الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع العملاء (٥١٩)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب موقع الأصول (٥١٩)	الإيراد من المعاملات مع قطاعات أخرى حسب قطاع العمل (٥١٩)
نتيجة القطاع حسب موقع العملاء (٥٢٩)	نتيجة القطاع حسب موقع الأصول (٥٢٩)	نتيجة القطاع حسب قطاع العمل (٥٢٩)
القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع العملاء (٥٥٩)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب موقع الأصول (٥٥٩)	القيمة المرحلة لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٥٥٩)
إلتزامات القطاع حسب موقع العملاء (٥٦٩)	إلتزامات القطاع حسب موقع الأصول (٥٦٩)	إلتزامات القطاع حسب قطاع العمل (٥٦٩)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع العملاء (٥٧٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول (٥٧٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (٥٧٩)
مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع العملاء (٥٨٩)	مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (٥٨٩)	مصرفوف الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (٥٨٩)
المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع العملاء (٦١٩)	المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب موقع الأصول (٦١٩)	المصرفوفات غير النقدية عدا عن الإستهلاك والإطفاء حسب قطاع العمل (٦١٩)

الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة
حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والإستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب موقع العملاء (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والإستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب موقع الأصول (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)	حصة صافي الربح أو الخسارة (٦٤٩) والإستثمار (٦٦٩) في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة تعالج بطريقة حقوق الملكية حسب قطاع العمل (إذا كانت معظمها ضمن قطاع عمل واحد)
نسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات (٦٧٩)	نسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات (٦٧٩)	نسوية الإيراد والنتيجة والأصول والإلتزامات حسب قطاع العمل (٦٧٩)

الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل	الشكل الرئيسي هو للقطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو للقطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء
الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة	الإفصاحات الرئيسية المطلوبة
الإيراد من العملاء الخارجيين حسب موقع العملاء (٦٩٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٧٠٩)	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب قطاع العمل (٧٠٩)
المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول (٦٩٩)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٧٠٩)	المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب قطاع العمل (٧٠٩)
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول (٦٩٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (٧٠٩)	تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب قطاع العمل (٧٠٩)
	الإيراد من العملاء الخارجيين حسب العملاء الجغرافيين إذا كانوا مختلفين عن موقع الأصول (٧١٩)	
المبلغ المرحل لأصول القطاع حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (٧٢٩)		
تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة حسب موقع الأصول إذا كان مختلفاً عن موقع العملاء (٧٢٩)		

الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع العملاء	الشكل الرئيسي هو القطاعات الجغرافية حسب موقع الأصول	الشكل الرئيسي هو قطاعات العمل
الإفصاحات الأخرى المطلوبة	الإفصاحات الأخرى المطلوبة	الإفصاحات الأخرى المطلوبة
الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات لداخلية (٧٤٩)	الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات لداخلية (٧٤٩)	الإيراد لأي قطاع عمل أو قطاع جغرافي يزيد إيراده الخارجي عن ١٠% من إيراد المشروع إلا أنه ليس قطاعاً تقدم عنه التقارير لأن غالبية إيراده من التحويلات لداخلية (٧٤٩)
أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)	أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)	أساس تسعير التحويلات بين القطاعات وأي تغيير في ذلك (٧٥٩)
التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)	التغيرات في السياسات المحاسبية للقطاعات (٧٦٩)
أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (٨١٩)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (٨١٩)	أنواع المنتجات والخدمات في كل قطاع عمل (٨١٩)
تركيب كل قطاع جغرافي (٨١٩)	تركيب كل قطاع جغرافي (٨١٩)	تركيب كل قطاع جغرافي (٨١)

معيار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصانع والمعدات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية" الذي تم إصداره بتاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١ - مقدمة ١٥

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصنوع والمعدات

١	الهدف
٥ - ٢	النطاق
٦	تعريفات
١٤ - ٧	الإعتراف
١١	التكلفة الأولية
١٤ - ١٢	التكلفة اللاحقة
٢٨ - ١٥	القياس عند الإعتراف
٢٢ - ١٦	مكونات التكلفة
٢٨ - ٢٣	قياس التكلفة
٦٦ - ٢٩	القياس بعد الإعتراف
٣٠	نماذج التكلفة
٤٢ - ٣١	نموذج إعادة التقييم
٦٢ - ٤٣	الإستهلاك
٥٩ - ٥٠	المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك
٦٢ - ٦٠	طريقة الإستهلاك
٦٤ - ٦٣	إنخفاض القيمة
٦٦ - ٦٥	تعويض إنخفاض القيمة
٧٢ - ٦٧	إلغاء الإعتراف
٧٩ - ٧٣	الإفصاح
٨٠	أحكام إبتطالية
٨١	تاريخ للتطبيق
٨٢ - ٨٣	مسحب للبيانات الأخرى
	الملحق:
	التطبيقات على بيانات أخرى

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

أسس الإستنتاجات

٣ - ١	إستنتاج ١
٤	إستنتاج ٤
١٢ - ٥	إستنتاج ٥
٢٤ - ١٣	إستنتاج ١٣
١٦ - ١٣	إستنتاج ١٣
٢٤ - ١٧	إستنتاج ١٧
٣٣ - ٢٥	إستنتاج ٢٥
٢٥	إستنتاج ٢٥
٢٧ - ٢٦	إستنتاج ٢٦
٢٩ - ٢٨	إستنتاج ٢٨
٣٢ - ٣٠	إستنتاج ٣٠
٣٣	إستنتاج ٣٣
	المقدمة
	النطاق
	الإعتراف
	القياس عند الإعتراف
	تكاليف تكوين الأصل وقياسه وإستبعاده
	معاملات تبادل الأصل
	القياس بعد الإعتراف
	نموذج إعادة التقييم
	الإستهلاك - وحدة القياس
	الإستهلاك - لمبلغ القابل للإستهلاك
	الإستهلاك - فترة الإستهلاك
	الإستهلاك - نموذج الإستهلاك

إستنتاج ٣٤-٣٥

إستنتاج ٣٤

إستنتاج ٣٥

إستنتاج ٣٦

إستنتاج ٣٧

عدم الإعتراف

تاريخ عدم الإعتراف

تصنيف الأرباح

المخصصات الإنتقالية

ملخص للتغيرات من مسودة العرض

جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" مبين في الفقرة ١-٨٣. تتسلسل جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بـ لجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تنبأها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم هذه السلسلة لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (المنقح عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويضلل التطبيق المبكر. كما محل المعيار محل التفسيرات التالية:

- التفسير ٦ تكاليف تعديل البرامج القائمة
- التفسير ١٤ الممتلكات والمصانع والمعدات - التعويض عن انخفاض القيمة أو خسارة البنود
- التفسير ٢٢ الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف المعالجة أو الفحص الرئيسية.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلطات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والانتقاضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ في إجراء مراجعة محدودة لتوفير الإرشادات والتوضيحات الإضافية حول مواضيع مختارة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أئناء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦.

النطاق

مقدمة ٥ يوضح المعيار أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ هذا المعيار على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) والحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة للمعطة.

الإعتراف - التكاليف اللاحقة

مقدمة ٦ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف العام بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكديدها. وتشمل تلك التكاليف التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها. ولحتوت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ على مبدلين للإعتراف. وقد قامت المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف الثاني على التكاليف اللاحقة.

القياس عند الإعتراف - تكاليف تفكيك الأصول وإزالتها واستردادها

مقدمة ٧ تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده والذي تحصل المنشأة للترامه نتيجة تركيب البند. كما تتضمن تكلفته أيضاً تكاليف تفكيكه أو إزالته أو استرداده

والذي تتحمل المنشأة التزامه نتيجة استخدامه خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج مخزونات خلال تلك الفترة. وقد تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضمن نطاقه فقط التكاليف التي يتم تكبدها نتيجة تركيب البند.

القياس عند الإعتراف - معاملات تبادل الأصول

مقدمة ٨ يطلب من المنشأة أن تقوم بقياس أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا كانت معاملة التبادل تقتصر إلى الجوهر التجاري. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، تقيس المنشأة الأصل المشتري بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة.

القياس بعد الإعتراف - نموذج التقييم

مقدمة ٩ إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يمكن للمنشأة تسجيل كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بفترة معينة بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، وهي القيمة العادلة للبنود في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إستهلاك تراكمي لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتركمة. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يعتمد استخدام المبالغ التي تم إعادة تقييمها على ما إذا كانت القيم العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق.

الإستهلاك - وحدة القياس

مقدمة ١٠ يطلب من المنشأة تحديد تكلفة الإستهلاك بشكل منفصل لكل جزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم توضح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ هذا المتطلب بشكل واضح.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

مقدمة ١١ يطلب من المنشأة قياس القيمة المتبقية لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه المبلغ الذي تقدر أنها ستستلمه حاليا مقابل الأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ ما إذا كانت القيمة المتبقية هي عبارة عن هذا المبلغ أو المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في المستقبل في التاريخ الفعلي لسحب الأصل من الخدمة، بما في ذلك آثار التضخم.

إلغاء الإعتراف - فترة الإستهلاك

مقدمة ١٢ يطلب من المنشأة أن تبدأ بإستهلاك أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون متوفر للإستخدام وأن تستمر في إستهلاكه حتى يتم إلغاء الإعتراف به، حتى إذا كان البند في تلك الفترة غير مستخدم. ولم تحدد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ متى بدأ إستهلاك البند لكنها حددت أن المنشأة ينبغي أن تتوقف عن إستهلاك البند الذي سحبه من الإستخدام الفعلي وكانت تحتفظ به للتصرف.

إلغاء الإعتراف - تاريخ إلغاء الإعتراف

مقدمة ١٣ يطلب من المنشأة إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الذي تتصرف به في التاريخ الذي يتم فيه تلبية معايير بيع الملع الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١٨

"الإيرادات". ولم تقتض النسخة السابقة من معايير المحاسبة الدولية ١٦ من المنشأة استخدام تلك المعايير لتحديد التاريخ الذي قامت فيه بإلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل للبند المتصرف به من الممتلكات والمصانع والمعدات.

مقدمة ١٤ يطلب من المنشأة إلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل لجزء معين من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا تم استبدال ذلك الجزء وقامت المنشأة بتضمين تكلفة الاستبدال في المبلغ المسجل للبند. ولم يتم في النسخة السابقة من معايير المحاسبة الدولية ١٦ توسيع مبدأ إلغاء الإعراف ليشمل هذه الأجزاء، بل أعاق مبدأ الإعراف للخامس به للنفقات اللاحقة بشكل فعال تضمين تكلفة الاستبدال في المبلغ المسجل للبند.

إلغاء الإعراف - تصنيف الربح

مقدمة ١٥ لا يمكن للمنشأة أن تصنف كإيراد الربح الذي تحققه من التصرف بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تحو النسخة السابقة من معايير المحاسبة الدولية ١٦ على هذا النص.

معيار المحاسبة الدولي ١٦

الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار. وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.

النطاق

٢ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٣ لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة كممتلكات معدة للبيع، بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المعدة للبيع، وعمليات الخصم"؛
 - (ب) الأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛
 - (ج) الاعتراف بموجودات الاستكشاف والتقييم وقياسها (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعدنية؛ أو
 - (د) حقوق المعادن، واستكشاف واستخراج المعادن، والبترو، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.
- على كل حال، يطبق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في (ب) - (د).

٤ يمكن أن تقتضي المعايير الأخرى الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أساس منهج مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" من المنشأة تقييم إعتراقها ببند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤجرة على أساس نقل المخاطر والمكافآت. إلا أنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعاملة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الإهلاك، وفقاً لهذا المعيار.

٥ يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأت أو طورت لإستخدامها مستقبلاً كممتلكات إستثمارية. لكن ليس بعد تعريف "الإستثمارات العقارية" في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية". عندما ينتهي الإنشاء أو التطوير، يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٤٠. معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أيضاً يطبق على الإستثمارات العقارية الموجودة والتي تم إعادة تطويرها ليستمر في إستخدامها مستقبلاً كإستثمارات عقارية. تستخدم المنشأة نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. كما يجب أن تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها:

المبلغ المرحل هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية الصومية بعد خصم أي إستهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.

التكلفة هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنتاجه. حيثما كان ذلك منطبقاً، المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل عندما يتم الاعتراف به بشكل أولي وفقاً للمتطلبات المحددة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٧ المنفع على أساس الأسهم.

القيمة القابلة للإستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً قيمة الخردة.

الإستهلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتكلفت النقدية التي تتوقع المنشأة نشوؤها من الإستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تنكبدها عند تسوية الإلتزام.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبذل تجاري بحت.

خسارة انخفاض القيمة هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الممتلكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة:

(أ) يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛ و

(ب) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

المبلغ القابل للإسترداد صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هو المبلغ المقرر الذي تحصل عليه المنشأة حالياً من التصرف بالأصل، بعد لقطاع التكاليف المقررة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

الحياة الإنتاجية هي إما:

(أ) الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات الممثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل.

الإعتراف

- ٧ يجب أن يعترف ببند الممتلكات والمصنع والمعدات كأصل عندما:
- (أ) يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع؛ و
- (ب) يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية.
- ٨ يتم عادة تسجيل قطع الغيار ومعدات للتخديم كمخزون ويتم الإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة على أنها مستهلكة. إلا أن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية تعد من الممتلكات والمصانع والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها خلال ما يزيد عن فترة واحدة. وعلى نحو مماثل، إذا كان يمكن استخدام قطع الغيار ومعدات للتخديم فقط فيما يتعلق بأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه يتم محاسبتها كممتلكات ومنشآت ومعدات.
- ٩ لا يوضح هذا المعيار وحدة قياس الإعتراف، أي ما يشكل بند الممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك فإن إصدار الأحكام مطلوباً في تطبيق معايير الإعتراف على الظروف المحددة للمنشأة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير ذات الأهمية بشكل فردي مثل القوالب والأدوات، وتطبيق المعايير على القيمة الإجمالية.
- ١٠ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها ومنشآتها ومعداتنها في الوقت الذي يتم فيه تكديدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل لولي لشراء أو إنشاء أي من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها.

التكلفة الأولية

- ١١ يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن يكون ضروريا للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للإعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للإسترداد من تلك الأصول والأصول المرتبطة. على سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمتطلبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وهنا فإن تصنيفات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القليل للإسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية. غير أن القيمة المسجلة الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تتم مراجعتها فيما يخص انخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول".

التكلفة اللاحقة

- ١٢ بموجب مبدأ الإعتراف الولرد في الفقرة ٧، لا تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكاليف للتخديم اليومي على البند. إن تكاليف للتخديم اليومي هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف الصالة والبنود القليلة للإستهلاك، ويمكن أن تشمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة. غالباً ما يوصف العرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

١٣ قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، قد يتطلب قرن ما إعادة تبطين بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ استبدالها عدة مرات خلال فترة حياة هيكل الطائرة. يمكن أيضاً شراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات للتقليل من عمليات الاستبدال، مثل استبدال الجدران الداخلية للمبنى أو القوائم باستبدال غير متكرر. ويوجب مبدأ الإعراف الولد في الفقرة ٧، تعترف المنشأة في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة استبدال أي جزء من هذا البند عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعراف. ويتم وفقاً لأحكام إلغاء الإعراف الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات ٦٧ ٧٢) إلغاء الإعراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها.

١٤ قد تكون أحد شروط متابعة تشغيل بند الممتلكات والمصانع والمعدات (على سبيل المثال طائرة ما) أداء معيّنات رئيسية منتظمة للتوافق بغض النظر عما إذا يتم استبدال أجزاء البند. وعندما يتم أداء كل معيّنات رئيسية، يتم الإعراف بتكلفتها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه استبدال إذا تمت تلبية معايير الإعراف. ويتم إلغاء الإعراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعايير السابقة (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). ويحدث هذا بغض النظر عما إذا تم تحديد تكلفة المعايير السابقة في المعاملة التي تم فيها شراء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن استخدام التكلفة المقدرة للمعايير المستقبلية الممتلئة كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة عنصر المعايير القائمة عندما تم شراء أو إنشاء المعيار.

القياس عند الإعراف

١٥ يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.

مكونات التكلفة

١٦ تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من:

- (أ) سعر شراؤه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير الممتدة بعد الخصم التجاري والخصم.
- (ب) وية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للاستخدام المقصود، كما قررت الإدارة.
- (ج) لتقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه، الذي تتكبده المنشأة التزامه إما عندما يتم شراء البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة محددة لأغراض أخرى غير إنتاج المخزونات خلال تلك الفترة.

١٧ من لمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

- (أ) تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩ "منافع الموظفين") ناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو امتلاك بند من الممتلكات، والمصانع والمعدات؛
- (ب) تكلفة إعداد الموقع؛

(ج) تكاليف الإستلام والمنولة الأولية؛

(د) تكاليف التحصيل للتركيب؛

(هـ) تكاليف لاختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح، بعد انقطاع صافي العوائد من بيع أية بنود يتم إنتاجها أثناء تهيئة الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)؛ و

(و) التكاليف المهنية.

١٨ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على تكاليف الإلتزامات لتفكيك وإزالة واسترداد الموقع الذي يوجد فيه البند التي يتم تكبدها خلال فترة محددة نتيجة استخدام البند لإنتاج المخزونات خلال تلك الفترة. ويتم الإعتراف بالتزامات التكاليف التي يتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويتم قياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المتعلقة".

١٩ فيما يلي أمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) تكاليف افتتاح مرافق جديدة؛

(ب) تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية؛

(ج) تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

(د) تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العلمة غير المباشرة.

٢٠ يتوقف الإعتراف بالتكاليف في المبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنوبها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في استخدام أو إعادة توزيع البند لا يتم تضمينها في المبلغ المسجل لذلك البند. على سبيل المثال، لا يتم تضمين التكاليف التالية في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) التكاليف التي يتم تكبدها خلال الوقت الذي يتم فيه تهيئة البند القادر على العمل بالطريقة التي تنوبها الإدارة ليتم استخدامه أو الذي يتم فيه تشغيله بأقل من طاقته الكاملة؛

(ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها في حين يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و

(ج) تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

٢١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي تنوبها الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن الحصول على النخل من خلال استخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدء بالإنشاء. وحيث أن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع

اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة، يتم الاعتراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة للعمليات العرضية في حساب الربح أو الخسارة ويتم تضمينها في تصنيفاتها من الدخل والمصروف.

٢٢ تحدد تكلفة الأصل الذي يبينه المشروع بإستخدام نفس المبادئ للأصل المشتري، وإذا كان المشروع يصنع أصولا مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون"). لذلك يجب استبعاد أية أرباح دخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني دخليا المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ " تكاليف الاقتراض"، الشروط الواجب توافرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كحصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

قياس التكلفة

٢٣ تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الاعتراف. إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الائتمان العادية، يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على أنه فائدة خلال فترة الائتمان ما لم يتم الاعتراف بهذه الفائدة في المبلغ المسجل للبند وفقا للمعاملة البديلة المسموحة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٤ يمكن شراء بند واحد أو أكثر من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي بآخر، لكنها تطبق أيضا على جميع عمليات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري (ب) تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق. ويتم قياس البند المشتري بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة مباشرة إلغاء الاعتراف بالأصول المتنازل عنها. وإذا لم يتم قياس البند المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها.

٢٥ تحدد المنشأة ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري عن طريق دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. وتكون معاملة التبادل ذات جوهر تجاري في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان شكل التدفقات النقدية (المخاطرة والتوقيت والمبلغ) للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛
- (ب) إذا كانت القيمة الخالصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة تتغير نتيجة للتبادل؛
- (ج) إذا كان الفرق في (أ) أو (ب) كبيرا مقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

لغرض تحديد ما إذا كانت معاملة التبادل ذات جوهر تجاري، تكمن القيمة الخالصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون حاجة المنشأة إلى القيام بحسابات مفصلة.

٢٦ تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات سوق مقارنة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) لم يكن للتغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ذو أهمية لذلك الأصل أو (ب) كان من الممكن بشكل معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن المدى واستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندما يمكن استخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

٢٧ يتم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار" تحديد تكلفة بند الممتلكات والمصنوع والمعدات المحتفظ به من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي.

٢٨ يمكن تخفيض المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات عن طريق المنح الحكومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

القياس بعد الإعراف

٢٩ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة للورد في الفقرة ٣٠ أو نموذج إعادة التقييم للورد في الفقرة ٣١ كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصنوع والمعدات.

نماذج التكلفة

٣٠ بعد الإعراف ببند الممتلكات والمصنوع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحا منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متركمة لانخفاض القيمة.

نموذج إعادة التقييم

٣١ بعد الإعراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصنوع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي إستهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متركمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة معنية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

٣٢ إن القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم. وعندما لا يكون هناك دليلا على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للممتلكات والمصنوع والمعدات أو لأنها نادرة ما يتباع، إلا كجزء من المشروع المستمر، فإنها تقيم بالقيمة الاستبدالية بعد الإستهلاك. أن القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات هي عادة قيمتها السوقية التي يتم تحديدها من خلال التقييم.

٣٣ إذا لم يكن هناك دليل مرتكز على السوق خاص بالقيمة العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات وكان نادرا ما يتم بيع البند، باستثناء بيعه كجزء من مؤسسة عمل مستمرة، قد تحتاج المنشأة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام الدخل أو منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.

٣٤ إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها. فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فإن الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى. وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصنوع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنويا. ولكن لا يلزم مثل

هذه التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها المعاملة، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

٣٥ عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فإن أي إستهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

(أ) يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه. تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الإستهلاك.

(ب) يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه، على سبيل المثال، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية.

إن مبلغ التعديل الناشئ عن إعادة الإحتساب أو الإلغاء لمجمع الإستهلاك بشكل جزءاً من الزيادة أو النقصان في المبلغ المرحل والذي سيتم معالجته بموجب الفقرتين ٣٩ و ٤٠.

٣٦ عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فانه يجب إعادة تقييم كامل للصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

٣٧ يمثل الصنف من الممتلكات والمصانع والمعدات مجموعة الأصول المتشابهة في الطبيعة والاستخدام في أعمال المشروع. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

(أ) الأراضي؛

(ب) الأراضي والمباني؛

(ج) الآلات؛

(د) السفن؛

(هـ) الطائرات؛

(و) محركات أدوات النقل؛

(ز) الأثاث والتركيبات؛ و

(ح) المعدات المكتبية.

٣٨ يعاد تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في صنف واحد معاً من أجل تجنب إعادة التقييم الانتقائية للأصول ويظهر مبالغ مختلفة من التكاليف والقيم بتاريخ مختلفة في البيانات المالية. ولكن يمكن أن يعاد تقييم صنف من الأصول بشكل متكرر شريطة إنهاء إعادة التقييم للصنف خلال فترة قصيرة من الزمن وأن تجري إعادة التقييم باستمرار.

٣٩ عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لاعادة التقييم، يجب أن تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان لاقض إعادة التقييم، ولكن يجب الإعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقاً نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

٤٠ عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الإعتراف بالتخفيض

كمصرف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فاقض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحفوظ به في فاقض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

٤١ يمكن تحويل فاقض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفاقض، حيث يتحقق الفاقض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن جزءاً من الفاقض يمكن أن يتحقق مع استخدام المشروع للأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الإستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والإستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتم التحويل من فاقض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

٤٢ تعالج التأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، ان وجدت، بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الإستهلاك

٤٣ يتم بشكل منفصل إستهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٤ تخصص المنشأة المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق ببند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، قد يكون من الملائم إستهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواء كانت مملوكة أو خاضعة لعد. يجابر تمويل.

٤٥ قد يكون لجزء هام من بند الممتلكات والمصانع والمعدات نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإستهلاك لجزء هام آخر من نفس ذلك البند. ويمكن تجميع هذه الأجزاء في تحديد تكلفة الإستهلاك.

٤٦ إلى الحد الذي تستهلك فيه المنشأة بشكل منفصل بعض أجزاء بند الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها تستهلك أيضاً بشكل منفصل ما يتبقى من هذا البند. ويتكون هذا الباقي من أجزاء البند التي لا تعد ذات أهمية بشكل مفرد. وإذا كان لدى المنشأة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، قد تكون أساليب التقدير التقريبي ضرورية لإستهلاك الباقي بطريقة تمثل بصدق نمط الإستهلاك و/ أو العمر الإنتاجي لأجزائه.

٤٧ قد تختار المنشأة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي ليس لها تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند.

٤٨ يتم الاعتراف بتكلفة الإستهلاك لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر.

٤٩ يتم عادة الاعتراف بتكلفة الإستهلاك للفترة في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية المجددة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. على سبيل المثال، يتم تضمين إستهلاك ورشة ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢). وعلى نحو مماثل، قد يتم تضمين إستهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات

المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المعترف به وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

المبلغ القابل للإستهلاك وفترة الإستهلاك

- ٥٠ يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس منظم خلال عمره الإنتاجي.
- ٥١ يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- ٥٢ يتم الاعتراف بالإستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز مبلغه المسجل، طالما أن القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز مبلغه المسجل. إن إصلاح الأصل وصيافته لا ينفي الحاجة إلى إستهلاكه.
- ٥٣ يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد القطاع قيمته المتبقية. وفي الواقع، عادة ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير هامة وبالتالي غير ملائمة في حساب المبلغ القابل للإستهلاك.
- ٥٤ قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة إستهلاك الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض لاحقا قيمته المتبقية إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.
- ٥٥ يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يشمل في مجموعة للتصرف المصنفة على أنه محتفظ بها برسم البيع) وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الاعتراف بالأصل - أيهما يأتي أولا. لذلك، لا يتوقف الإستهلاك عندما يصبح الأصل غير مستخدم أو يتم سحبه من الإستهلاك الفعال إلا إذا كان الأصل مستهلكا بالكامل. إلا أنه بموجب طرق استخدام الإستهلاك يمكن أن تكون تكلفة الإستهلاك صفر عندما لا يكون هناك إنتاج.
- ٥٦ يتم إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل من قبل المنشأة بشكل رئيسي من خلال استخدامه. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم والإهتراء الفني أو التجاري في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الاقتصادية التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تؤخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:
 - (أ) الاستخدام المتوقع للأصل. ويتم تقييم الإستهلاك بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو مخرجاته المالية.
 - (ب) الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها استخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم.

- (ج) التقدم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التصنيفات في الإنتاج، أو من التغيير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات.
- (د) القيود القانونية أو المشابهة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

٥٧ يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل فيما يتعلق بفائدة الأصل المتوقعة بالنسبة للمنشأة. وقد تتطوي سياسة إدارة الأصول الخاصة بالمنشأة على التصرف بالأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك جزء محدد من المنافع الاقتصادية المجسدة في الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. كما أن تقدير العمر الإنتاجي للأصل هو مسألة إصدار حكم معين بناءً على خبرة المنشأة مع أصول مماثلة.

٥٨ تعتبر الأراضي والمباني أصولاً قابلة للفصل ويتم محاسبتها بشكل منفصل، حتى عندما يتم شراؤها معاً. مع وجود بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، يكون للأرض عمر إنتاجي غير محدود وبالتالي لا يتم استهلاكها. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود وبالتالي تعتبر أصولاً قابلة للاستهلاك. إن الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى لا تؤثر على تحديد مبلغ المقابل للاستهلاك.

٥٩ إذا كانت تكلفة الأرض تشمل على تكاليف تفكيك الموقع وإزالته وإسترداده، فإنه يتم استهلاك ذلك الجزء من أصل الأرض خلال فترة المنافع التي يتم الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود وفي هذه الحالة يتم استهلاكها بطريقة تعكس المنافع التي يتم الحصول عليها منها.

طريقة الإستهلاك

٦٠ تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة.

٦١ تتم مراجعة طريقة الإستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير. وينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

٦٢ يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإستهلاك لتخصيص المبلغ المقابل للإستهلاك للأصل على أساس منظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. ويؤدي الإستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل. ويؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

إتخفاض القيمة

٦٣ لتحديد ما إذا إتخفضت قيمة أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إتخفاض قيمة الأصول". ويفسر ذلك المعيار كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبلغ المسجل لأصولها وكيفية تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل ومتى تقوم بالإعتراف أو إلغاء الإعتراف بخسارة إتخفاض القيمة.

٦٤ [إتم إلغائها]

تعويض إتخفاض القيمة

٦٥ ينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إتخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.

٦٦ إن إتخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو الخسائر فيها والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الإستبدال عبارة عن أحداث إقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الإعتراف بإتخفاض قيمة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(ب) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد إلغاء الإعتراف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات المسحوبة من الخدمة أو المتصرف بها؛

(ج) يتم تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي إتخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها في تحديد الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقا للقبض؛ و

(د) يتم وفقا لهذا المعيار تحديد تكلفة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم إستردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستقبلية.

إلغاء الإعتراف

٦٧ يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات:

(أ) عند التصرف به؛ أو

(ب) عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية من إستخدامه أو التصرف به.

٦٨ ينبغي تضمين فربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الإعتراف بالبند [إلا إذا إتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٧ خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الإستئجار]. ولا يتم تصنيف الأرباح الكبيرة.

٦٩ يمكن أن يتم التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بعدة طرق (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ التصرف بالبند، تطبق المنشأة للمعيار الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" للإعتراف بالإيرادات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على التصرف من خلال البيع وإعادة الإستئجار.

٧٠ إذا قامت المنشأة، بموجب مبدأ الإعتراف الولد في الفقرة ٧، بالإعتراف بالمبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من البند، عندما تقوم بإلغاء الإعتراف بالمبلغ

المسجل للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا تم إستهلاك الجزء المستبدل بشكل منفصل. وإذا لم يكن من غير العملي للمنشأة أن تقوم بتحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الإستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في وقت شرائه أو إنشائه.

٧١ يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ المسجل للبند.

٧٢ يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بقيمته المعادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للبند، يتم الإعتراف بالمقابل مستحق القبض بشكل أولي بالسعر النقدي المعادل. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الإسمي للمقابل والسعر النقدي المعادل كإيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ مما يعكس المردود الفعلي على المبلغ مستحق القبض.

الإفصاح

٧٣ يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:

- (أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛
- (ب) طرق الإستهلاك المستخدمة؛
- (ج) الحياة الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
- (د) إجمالي المبلغ المرحل والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر تخفيض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و
- (هـ) التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهراً :

(١) الإضافات؛

(٢) أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن تركيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو ترتيبات أخرى؛

(٣) التملك من خلال ضم الأعمال؛

(٤) الزيادات أو الإخفاصات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٣١، ٣٩ و ٤٠ ومن خسائر تخفيض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٥) خسائر تخفيض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة لإستبدلات؛

(٦) خسائر تخفيض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛

(٧) الإستهلاك؛

(٨) صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة

عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملية الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة
معدة التقرير؛ و

(٩) التغييرات الأخرى.

٧٤ يجب أن تفسح البيقات المالية أيضاً عما يلي :

- (أ) طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصنوع والمعدات المقدمة كضمان للإلتزامات؛
- (ب) مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصنوع والمعدات في سياق إتشقه.
- (ج) مبلغ التعهدات التعاقبية لإمتلاك الممتلكات أو المصنوع أو المعدات؛ و
- (هـ) إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في متن بيان الدخل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات والمصنوع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فُقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في حاسب الربح أو الخسارة.

٧٥ إن اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والإجتهد. لذلك فإن الإفصاح عن الطرق المتبعة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك يزيد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع المصنوع الأخرى. ولأسباب مشابهة فإن من الضروري الإفصاح عن:

- (أ) الاستهلاك، بينما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة كجزء من تكلفة أصل آخر، خلال الفترة؛ و
- (ب) الاستهلاك المتراكم في نهاية الفترة.

٧٦ يفصح المشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة لفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:

- (أ) قيم الخردة؛
- (ب) التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود الممتلكات والمصنوع والمعدات وترميم الموقع؛

- (ج) الأعمار الإنتاجية؛ و
- (د) طريقة الاستهلاك.

٧٧ عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصنوع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:

- (أ) تاريخ تنفيذ إعادة التقييم؛
- (ب) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل ؛
- (ج) الأسس المستخدم لإعادة تقييم الأصول ؛

(د) الحد الذي تم فيه تحديد القيم العادلة للبند بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها باستخدام أساليب تقييم أخرى؛

(هـ) القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب معالجة نقطة المرجعية في الفترة ٢٨؛ و

(و) خفض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

٧٨ يقوم المشروع بالإصحاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفترة ٧٣ (أ) (٤) إلى (٦).

٧٩ كذلك تلي المعلومات التالية حاجات مستخمي البيانات المالية:

- (أ) القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً؛
- (ب) المبلغ الإجمالي المرحل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الاستخدام؛
- (ج) المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها؛ و
- (د) في حال استخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة.

أيضاً، المشاريع تشجع على إظهار هذه البيانات.

أحكام إنتقالية

٨٠ من متطلبات الفقرة ٢٤-٢٦ بموجب القياس الأولي لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات المكتسبة في عمليات استبدال الأصول يجب الإصحاح عنها مسبقاً فقط في العمليات المستقبلية.

تاريخ التطبيق

٨١ ستطبق المنشأة هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك لتاريخ، ويشجع على التطبيق الأكر، وإذا قام مشروع بتطبيق هذا المعيار بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ فإنه يجب على المشروع الإصحاح عن هذه الحقيقة.

٨١ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٣ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ استكشاف وتقييم الموارد المعدنية لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق تلك التعديلات لتلك الفترة الأكر.

سحب للبيانات الأخرى

٨٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (للمعدل في ١٩٩٨)

٨٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) للتفسير - ٦ " تكاليف تعديل البرامج الحالية؛

(ب) للتفسير - ١٤ " الممتلكات والمصانع والمعدات" تعويض انخفاض قيمة البنود لو خسارتها؛ و

(ج) للتفسير - ٢٣ " الممتلكات والمصانع والمعدات - تكاليف الفحص والتصليح الرئيسية.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير نيفيند نويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارت
	هافز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وايكينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الإستنتاجات

يرفق أساس الإستنتاجات هذا محرار المحاسبة الدولي ١٦، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" في العام ٢٠٠٣. وقد لولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٦. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ التي لم يعد للمجلس النظر فيها.

النطاق

إستنتاج ٤ وضح المجلس أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ تنطبق على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لتطوير أو المحافظة على (أ) الأصول البيولوجية (ب) الحقوق المعدنية والإحتياطات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة. ولاحظ المجلس أن بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدمها المنشأة لهذه الأغراض تملك نفس خصائص بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الأخرى.

الإعتراف

إستنتاج ٥ عند دراسة تصنيفات المصنعة على النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، قام المجلس بمراجعة مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة الخاص به لسببين. الأول، لم يتماش مبدأ الإعتراف بالنفقات اللاحقة مع مبدأ الإعتراف بالأصول الورود في الإطار. ثانياً، لاحظ المجلس الصعوبات على الصعيد العملي عند التمييز الذي تقتضاه بين النفقات التي تحافظ على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات وتلك التي تعززه. ويبدو أن بعض النفقات تقوم بكلتا الوظيفتين.

إستنتاج ٦ قرر المجلس أخيراً أنه لا حاجة إلى مبدأ الإعتراف المنفصل بالنفقات اللاحقة. ونتيجة لذلك، مستقوم المنشأة بتقييم كافة تكاليف الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها بموجب مبدأ الإعتراف العام لتتابع لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. وإذا تم الإعتراف بتكلفة استبدال جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات في المبلغ المسجل للأصل، عندها تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف

بالمبلغ المسجل لما تم استبداله لتجنب تسجيل كل من الإستهلال والجـزء المستبدل كأصول. ويحدث إلغاء الإعتراف هذا سواء كان ما تم استبداله جزءاً من البند الذي تقوم المنشأة باستهلاكه بشكل منفصل أو لم يكن.

٧ لم يتم التوصل بسهولة إلى قرار المجلس حول كيفية التعامل مع مبادئ الإعتراف. وفي مسودة العرض، اقترح المجلس أن يتم في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولية ١٦ تضمين فقط الإعتراف بالتفقات اللاحقة التي تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات. وكذلك اقترح المجلس في مسودة العرض تعديل مبدأ الإعتراف بالتفقات اللاحقة لتمييز بوضوح أكثر التفقات الذي يستمر تطبيقه عليها.

٨ استنتاج ٨ وافق المجابون على مسودة العرض أنه من الملائم أن يغطي مبدأ الإعتراف العام التفقات اللاحقة التي كانت تعد استبدالات لجزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي قامت المنشأة باستهلاكها بشكل منفصل. إلا أن المجابيين ناقشوا، في حين وافق المجلس، بأن المبدأ الثاني للمعدل لم يكن أكثر وضوحاً لأنه يؤدي إلى أن تعترف المنشأة في المبلغ المسجل للأصل بتلك التفقات التي يمكن اعتبارها بشكل شائع أنها تتعلق بعمليات "الإصلاح والصيانة" ومن ثم تستهلك التفقات اللاحقة التي تم تكديدها للتقديم اليومي على بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ولم تكن تلك النتيجة عبارة عن نية المجلس.

٩ استنتاج ٩ توصل المجلس في مدلولاته لمسودة العرض إلى أنه لا يستطيع الاحتفاظ بالمبدأ المعدل المقترح للإعتراف بالتفقات اللاحقة. وتوصل كذلك إلى أنه لا يستطيع الرجوع إلى مبدأ التفقات اللاحقة الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ١٦ لأنه لو قام بذلك لما تم تحسين أي شيء ولما تم حل مشكلة الإطار وتناول قضايا الممارسة.

١٠ استنتاج ١٠ استخلص المجلس أنه كان من الأفضل لكافة التفقات اللاحقة أن يتم تطبيقها في مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولية ١٦. ولهذا الحل المميزات التالية:

- (أ) يتمشى استخدام مبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولية ١٦ مع الإطار.
- (ب) يعد استخدام مبدأ اعتراف واحد منهاجاً مباشراً.
- (ج) يؤدي الاحتفاظ بمبدأ الإعتراف العام التابع لمعيار المحاسبة الدولية ١٦ ودمجه مع مبدأ إلغاء الإعتراف إلى بيانات مالية تمكس ما يحدث، أي كلا من تنفق الممتلكات والمصانع والمعدات من خلال المنشأة واقتضائيات الشراء وعملية التصرف.
- (د) يميز استخدام مبدأ اعتراف واحد مدى الإستهلال. ومع وجود مبدلين لا يتم تحقيق الإستهلال إلا إذا كان واضحاً متى ينبغي تطبيق كل منهما. ولأن معيار المحاسبة الدولية ١٦ لا يتناول ما يشكل "بند" الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه لم يتم التأكيد على هذا الموضوع لأن البعض قد يصف تكلفة محددة على أنها لتكلفة الأولية لبند جديد من الممتلكات والمصانع والمعدات وقد يعتبرها البعض تكلفة لاحقة للبند الموجود من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

١١ استنتاج ١١ نتيجة تضمين كافة التفقات اللاحقة بموجب مبدأ الإعتراف العام الخاص بمعيار المحاسبة الدولية ١٦، قام المجلس أيضاً بتضمين تلك التفقات بموجب مبدأ إلغاء الإعتراف الخاص بمعيار المحاسبة الدولية ١٦. وفي مسودة العرض اقترح المجلس إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لجزء من البند الذي تم استهلاكه بشكل منفصل وتم استبداله بتفقات لاحقة اعترفت المنشأة بها في المبلغ

المسجل للأصل بموجب مبدأ الاعتراف العام. وبوجود هذا التغيير، تخضع استبدالات أي جزء من البند التي لا يتم استهلاكها لنفس المنهج.

إستنتاج ١٢ لاحظ المجلس أن بعض النفقات اللاحقة من الممتلكات والمصانع والمعدات، بالرغم من الجدل حول تكديدها في سياق المعايير إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، غير مؤكدة بشكل كاف لأن يتم الاعتراف بها في المبلغ المسجل لأصل ما بموجب مبدأ الاعتراف العام. لذلك قرر المجلس أن ينكر في المعيار أن المنشأة تعترف في حساب الربح أو الخسارة بتكاليف الخدمة اليومية على الممتلكات والمصانع والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تكديدها.

القياس عند الاعتراف

تكاليف تفكيك الأصل وإزالته واستعادته

إستنتاج ١٣ نصت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه في قياس أي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل أولي بسعر تكلفته، تقوم المنشأة بتضمين تكلفة تفكيك وإزالة ذلك البند واسترداد الموقع الذي يوجد فيه إلى الحد الذي تعترف فيه بالالتزام عن تلك التكلفة. وقام المجلس كجزء من مدولاته بتقييم ما إذا كان يمكنه تحسين هذه الإرشادات عن طريق تناول المسائل ذات العلاقة التي نتجت في الممارسة.

إستنتاج ١٤ وتوصل المجلس إلى أن النطاق المحدود نسبياً لمشروع التصنيفات قد ضمن تناول موضوع واحد. وتمثل ذلك الموضوع فيما إذا ينبغي أن تتضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير الأولي لتكلفة التفكيك والإزالة والاسترداد التي تكديدها المنشأة نتيجة استخدام البند (وليس نتيجة لشرائه). لذلك لم يتناول المجلس كيف ينبغي لمنشأة ما محاسبة: (أ) للتغيرات في حجم التقدير الأولي للالتزام المعترف به (ب) أو آثار الزيادة أو التغيير في أسعار القادة على الالتزام المعترف به (ج) أو تكلفة الالتزامات التي لم تواجهها المنشأة عند شرائها للبند، مثل التزلم معين فرضه تغيير قانوني تم سنه بعد شراء الأصل.

إستنتاج ١٥ لاحظ المجلس أنه سواء تم تكبد الالتزام عند شراء البند أو خلال استخدامه، فبأن طبيعته ذات الصلة وارتباطه بالأصل هما ذات الشيء. لذلك قرر المجلس أن تكلفة البند ينبغي أن تتضمن تكاليف التفكيك أو الإزالة أو الاسترداد، الذي تكبدت المنشأة التزامها نتيجة استخدام البند خلال فترة محددة بدلاً من إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. وتقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" على تكاليف هذه الالتزامات التي يتم تكديدها نتيجة استخدام البند خلال فترة محددة لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ولاحظ المجلس أن محاسبة هذه التكاليف بشكل أولي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ تؤدي إلى الاعتراف بطبيعتها. علاوة على ذلك، فإن القيام بذلك يؤدي إلى تحقيق نفس النتيجة التي يحققها تضمين هذه التكاليف كمنصر في تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، واستهلاكها خلال فترة الإنتاج المكتملة للتو، وتحديد تكلفة الإستهلاك كتكلفة لإنتاج أصل آخر (مخزون)، وفي هذه الحالة تشكل تكلفة الإستهلاك جزءاً من تكلفة ذلك الأصل الآخر.

إستنتاج ١٦ لاحظ المجلس أنه بسبب عدم تكرر أحكام القياس الأولية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بالقرار اللاحق المنشأة تسجيل البند بموجب نموذج للتكلفة أو نموذج إعادة التقييم، ينطبق قرار المجلس على الأصول التي تسجلها المنشأة بموجب كل معالجة.

معاملات تبادل الأصل

إستنتاج ١٧ أشارت الفقرة ٢٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ أنه إذا (أ) تم شراء أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل أصل مماثل ذو استخدام مماثل في نفس خط الأعمال وذو قيمة عادلة معقولة (ب) أو إذا تم بيع بند الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل حصة حقوق ملكية في أصل مشابه، فإنه لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة من المعاملة. وتكون تكلفة الأصل الجديد هو المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه (بدلاً من القيمة العادلة لمقابل الشراء المقدم لقاء الأصل الجديد).

إستنتاج ١٨ كان هذا المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ منسجماً مع وجهات النظر التالية:

- (أ) لا ينبغي الاعتراف بالأرباح من تبادلات الأصول إلا إذا كانت التبادلات تمثل ذروة عملية الربح؛
- (ب) لا تعتبر تبادلات الأصول التي يكون لها طبيعة وقيمة معادلة حدثاً جوهرياً يضمن الاعتراف بالأرباح؛ و
- (ج) إن اقتضاء أو السماح بالاعتراف بالأرباح من هذه التبادلات يمكن المنشآت من "جنسي" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبادلة، إذا لم يكن للأصول أسعار سوق قابلة للملاحظة في الأسواق النشطة.

إستنتاج ١٩ أثار المنهج الموضح أعلاه مسائل حول كيفية تحديد ما إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة في طبيعتها وقيمتها. وقد قام المجلس بمراجعة هذا الموضوع ولاحظ وجهات النظر التالية:

- (أ) بموجب الإطار، لا يعتمد الاعتراف بالدخل من تبادل الأصول على إذا ما كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة؛
- (ب) لا يتم بالضرورة الحصول على الدخل فقط في ذروة عملية الربح، وفي بعض الحالات يكون من الإعتباطي تحديد متى تصل عملية الربح إلى ذروتها؛
- (ج) بشكل عام وبموجب كل من أسس القياس بعد الاعتراف المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، لا يتم تأجيل الاعتراف بالربح إلى ما بعد التاريخ الذي يتم فيه تبادل الأصول؛ و
- (د) قد يؤدي إلغاء قياس "المبلغ المسجل القائم" للممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل أصول مثلية إلى زيادة الإنسجام في قياس عمليات شراء الأصول.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ضرورة قياس كافة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات المشتراة مقابل الأصول غير النقدية أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية بالقيمة العادلة، باستثناء ما إذا كانت معاملة التبادل تقتصر إلى الجوهر التجاري أو إذا كان لا يمكن بشكل موثوق تحديد القيمة العادلة لأي من الأصول المتبادلة، عندها يتم قياس تكلفة الأصل المشتري في التبادل بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

بإستنتاج ٢١ أضاف المجلس اختبار "الجوهر التجاري" مستجابة للإهتمام الذي ظهر حول الملاحظات التي استلمها حول مودعة العرض. وكان هذا الإهتمام، بموجب اقتراح المجلس، يتعلق بقياس المنشأة بالقيمة العادلة للأصل المشتري في المعاملة التي لا يكون لها جوهر تجاري، أي أنه لا يكون للمعاملة تأثير ملموس على اقتصاديات المنشأة. ووفق المجلس على أن اقتضاء تقييم للجوهر التجاري قد يساعد في التأكيد لمستخدمي البيانات المالية على أن جوهر المعاملة التي يتم فيها قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة (وغالبا ما يتم لاحقا الإعتراف في الدخل بالربح من التصرف بالأصل المنقول) هو نفس شكلها القانوني.

بإستنتاج ٢٢ استخلص المجلس أنه في تقييم ما إذا كانت المعاملة ذات جوهر تجاري، ينبغي على المنشأة حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية ما بعد الضريبة التي تتوقع بشكل معقول أن تحصل عليها من جزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة. وينبغي أن يعكس معدل الخصم التقييم الحالي للمنشأة للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بتلك المعاملات بدلا من تلك التي يقوم بها المشاركون في السوق.

بإستنتاج ٢٣ قام المجلس بتضمين اختبار "القياس الموثوق" لاستخدام القيمة العادلة لقياس هذه التبادلات لتقليل المخاطرة بأن تقوم المنشآت "بجني" الأرباح عن طريق نسب القيم المتضخمة إلى الأصول المتبدلة. وناقش المجلس خيار تغيير الطريقة التي يوصف فيه اختبار "القياس الموثوق" للخلص به، أخذا بعين الإعتبار مشروعه حول تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. لاحظ المجلس أن هذه الطريقة غير لازمة لأنه يعتقد أن إرشاداته والإرشادات الواردة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما تحمل نفس المعنى.

بإستنتاج ٢٤ قرر المجلس الاحتفاظ في معايير المحاسبة الدولية ١٨/١٩ "بمنع الإعتراف بالإيرادات من تبادلات أو مقايضات السلع أو الخدمات التي يكون لها طبيعة وقيمة مماثلتين. ولدى المجلس على جدول أعماله مشروعا يتعلق بالإعتراف بالإيرادات ولا يقترح أن يقوم بأية تعديلات هامة على معيار المحاسبة الدولي ١٨ حتى يتم إجتاز ذلك المشروع.

القياس بعد الإعتراف

نموذج إعادة التقييم

بإستنتاج ٢٥ يشارك المجلس في أنشطة البحث مع هيئات وضع المعايير الوطنية حول إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات. ويهدف هذا البحث إلى تعزيز المقاربة الدولية بين المعايير. ومن أحد القضايا المهمة هي تحديد خاصية القياس المفضلة لعمليات إعادة التقييم. ويمكن أن يؤدي هذا البحث إلى اقتراحات لتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإستهلاك - وحدة القياس

بإستنتاج ٢٦ تضمنت نقاشات المجلس حول التحسينات المحتملة لمبدأ الإستهلاك الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ دراسة وحدة القياس التي تستخدمها المنشأة لاستهلاك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها. وما كان ذو أهمية خاصة بالنسبة للمجلس هي الحالات التي تكون فيها وحدة القياس "بند كامل" حتى لو كان من الممكن أن يتكون ذلك البند من أجزاء هامة ذات أعمار إنتاجية أو فترات استهلاك مختلفة. ولم يعتقد المجلس أنه في هذه الحالات قد أدى استخدام المنشأة لأساليب التقدير التقريبي، مثل المتوسط المرجح لل عمر الإنتاجي للبند ككل، إلى استهلاك يمثل بصدق توقعات المنشأة المختلفة للأجزاء الهامة.

إستنتاج ٢٧ سعى المجلس إلى تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق الاقتراح في مسودة العرض إجراء تعديلات على الإرشادات الموجودة حول فصل البند إلى أجزاءه والقيام فيما بعد بالتوضيح في المعيار حاجة المنشأة إلى استهلاك لية أجزاء هامة من بند الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منفصل. ومن خلال القيام بذلك، تقوم المنشأة بشكل منفصل باستهلاك ما تبقى من البند.

الإستهلاك - المبلغ القابل للإستهلاك

إستنتاج ٢٨ خلال مناقشته لمبادئ الإستهلاك، أشار المجلس إلى قلقه كون النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا تنص بوضوح، بموجب نموذج التكلفة، على سبب قيام المنشأة باقتطاع القيمة المتبقية للأصل من تكلفته لتحديد مبلغه القابل للإستهلاك. ويناقش البعض بأن الهدف يتطرق بالدقة، أي تخفيض مبلغ الإستهلاك ليعكس صافي تكلفة البند. ويناقش البعض الآخر أن الهدف يتعلق بالجوانب الاقتصادية، أي وقف الإستهلاك إذا توقعت المنشأة، بسبب التضخم أو غيره، أنه خلال عمرها الإنتاجي ستزيد قيمة الأصل بمبلغ يزيد عن انخفاض قيمته.

إستنتاج ٢٩ قرر المجلس تحسين النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ عن طريق توضيح الهدف من اقتطاع القيمة المتبقية في تحديد المبلغ القابل للإستهلاك للأصل. وفي القيام بذلك، لم يسن المجلس بشكل كامل هدف "صافي التكلفة" أو "الجوانب الاقتصادية". وحيث أن مفهوم الإستهلاك هو أسلوب لتخصيص التكلفة، توصل المجلس إلى أن توقع المنشأة الزيادة في قيمة الأصل بسبب التضخم أو غيره لا يلغي الحاجة لاستهلاكه. لذلك قام المجلس بتغيير تعريف القيمة المتبقية ليصبح لمبلغ الذي تستطيع المنشأة قبضه مقابل الأصل في الوقت الحالي (في تاريخ الإبلاغ المالي) إذا كان الأصل في حالة القدم والتلف المفترض أن يكون فيها عندما تتوقع المنشأة التصرف به. لذلك، فإن أي زيادة في القيمة المتبقية المتوقعة لأصل ما بسبب أحداث سابقة متوثر على المبلغ القابل للإستهلاك، أما التوقعات بحدوث تغييرات مستقبلية في القيمة المتبقية عدا عن آثار التلف المتوقعة فلا يكون لها مثل هذا التأثير.

الإستهلاك - فترة الإستهلاك

إستنتاج ٣٠ قرر المجلس ضرورة أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل الكامل الذي يكون فيه متوفرًا للإستخدام، بغض النظر عما إذا كان خلال تلك الفترة مستخدماً أو غير مستخدم. وتحدث عادة فترات توقف استخدام الأصل إما بعد أن يتم مباشرة شراء الأصل ومباشرة قبل أن يتم التصرف به، ويكون الأصل في الحالة الأخيرة إما محتفظ به برسم البيع أو لشكل آخر من أشكال التصرف.

إستنتاج ٣١ توصل المجلس إلى أنه سواء كان الأصل غير مستخدم أم لا فإنه من الملائم أن يتم استهلاك الأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود حتى تعكس البيانات المالية استهلاك الخدمات المستقبلية المتوقعة للأصل الذي يحدث عندما يتم الاحتفاظ به. وقد ناقش المجلس المسألة ولكنه قرر عدم تناول موضوع قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع. وتوصل المجلس إلى أن تطبيق نموذج قياس مختلف على الأصول المحتفظ بها برسم البيع - والتي يمكن أن تكون مستخدمة أو غير مستخدمة - هو مسألة مختلفة وتقع خارج نطاق مشروع التصنيفات.

إستنتاج ٣٢ قام المجلس في تموز من عام ٢٠٠٣ بنشر مسودة العرض ٤ لتصريف الأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة. وتم نشر هذه المسودة كجزء من مشروع المقاربة قصير الأجل التابع للمجلس، والذي كان نطاقه أوسع من نطاق مشروع التصنيفات. وفي مسودة العرض ٤، اقترح المجلس أنه ينبغي على المنشأة تصنيف بعض من أصولها "المحتفظ بها برسم البيع" إذا تمت تلبية معايير محددة. واقترح المجلس، من بين أمور أخرى، أنه ينبغي على المنشأة التوقف عن

استهلاك الأصل المصنف بهذه الطريقة، بغض النظر عما إذا كان الأصل غير مستخدم. وقد كان الأسس الذي ارتكز عليه هذا الإقتراح هو أنه سيتم استرداد المبلغ المسجل للأصل المحتفظ به برسم البيع بشكل رئيسي عن طريق البيع بدلا من العمليات المستقبلية، لذلك ينبغي أن تكون محاسبة الأصل عملية تقييم وليس عملية تخصيص. وسيقوم المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ وفقا لذلك عند صياغة مسودة العرض ٤ بشكلها النهائي.

الإستهلاك - نموذج الإستهلاك

بإستنتاج ٣٣ قام المجلس بدراسة كيف ينبغي على المنشأة محاسبة للتغيير في طريقة الإستهلاك وتوصل إلى أن التغيير في طريقة الإستهلاك هو تغيير في الأسلوب المستخدم لتطبيق السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة للإعتراف بالإستهلاك حيث يتم استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. لذلك فإنه يعد تغييرا في التقدير المحاسبي.

إلغاء الإعتراف

تاريخ إلغاء الإعتراف

بإستنتاج ٣٤ قرر المجلس أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨/الإيراد فيما يخص مبيعات السلع على أرباحه من بيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. وتضمن المتطلبات في ذلك المبدأ الصق في تمثيل الإيرادات المعترف بها الخاصة بالمنشأة. إن مصداقية التمثيل هي أيضا الهدف المناسب لأرباح المنشأة المعترف بها. إلا أنه في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تؤدي معايير مبدأ الإعتراف بالإيرادات إلى إلغاء الإعتراف بالأصل المتصرف به بدلا من الإعتراف بالعوائد المقبوضة. ويمكن أن يؤدي تطبيق المبدأ بدلا من ذلك على الإعتراف بالعوائد إلى نتيجة أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالربح المؤجل. ولا تلبس الأرباح المؤجلة تعريف الإلتزام بموجب الإطار. لذلك قرر المجلس أن المنشأة لا تقوم بإلغاء الإعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتم تلبية المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات من بيع السلع.

تصنيف الربح

بإستنتاج ٣٥ على الرغم من أن المجلس توصل إلى ضرورة قيام المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف بالإيرادات من بيع السلع على اعترافه بالأرباح من عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات، توصل المجلس إلى أنه ينبغي أن تختلف مناهج عرض بيان الدخل. كما استنتج المجلس بأن يأخذ مستخدمو البيانات المالية بعين الإعتبار هذه الأرباح والعوائد من بيع المنشأة للسلع في سياق أنشطتها الاعتيادية بشكل مختلف في تقييمهم للنتائج الماضية للمنشأة وتقريراتهم للتدفقات النقدية المستقبلية. وهذا لأنه من المرجح أن تتكرر الإيرادات من بيع السلع في مبالغ قابلة للمقارنة بشكل أكبر من الأرباح المتولدة من مبيعات بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. ووفقا لذلك، توصل المجلس إلى أنه لا ينبغي على المنشأة تصنيف الأرباح من عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات كإيرادات.

الأحكام الإنتقالية

بإستنتاج ٣٦ توصل المجلس إلى أنه من غير الممكن للمنشأة أن تحدد بأثر رجعي ما إذا كانت المعاملة السابقة التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية ذات جوهر تجاري. وذلك لأنه قد لا يكون من

الممكن للإدارة أن تتجنب استخدام الفهم التحليلي في القيلم بالتقديرات اللازمة ابتداءً من تساواريخ سابقة. وعليه، قرر المجلس أنه وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ ينبغي أن تقوم المنشأة بأخذ الجوهر التجاري بعين الاعتبار فقط في تقييم القيلم الأولي للمعاملات المستقبلية التي ترتبط بتبادل الأصول غير النقدية.

ملخص التغييرات من مسودة العرض

إستنتاج ٣٧ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن فقرات مسودة العرض للمعيار المنقح:

- (أ) احتوت مسودة العرض مبدلين للإعتراف، ينطبق أحدهما على النفقات اللاحقة على البنود القائمة للممتلكات والمصانع والمعدات. ويحتوي المعيار على مبدأ اعتراف واحد ينطبق على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء البند والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة إلى البند أو استبدال جزء منه أو خدمته. وتقوم المنشأة بتطبيق مبدأ الإعتراف على التكاليف الأخيرة في الوقت الذي تتكبدها فيه.
- (ب) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقيس المنشأة بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشتري مقابل أصل غير نقدي بالقيمة المدللة بغض النظر عما إذا كانت معاملة التبادل الذي تم شراؤه فيها ذات جوهر تجاري. وبموجب المعيار، يعتبر الإقتصار إلى الجوهر التجاري سبباً وراء قيام المنشأة بقياس الأصل المشتري بالمبلغ المسجل للأصل المتسازل عنه.
- (ج) وبالمقارنة مع المعيار، لم تنص مسودة العرض بنفس الوضوح على المبدأ الذي يفيد بأن المنشأة تستهلك بشكل منفصل على الأقل أجزاء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تكون ذات تكلفة كبيرة.
- (د) بموجب المنهج المقترح في مسودة العرض، تقوم المنشأة بإلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل من بند الممتلكات والمصانع والمعدات إذا اعترفت في المبلغ المسجل للأصل بتكلفة الاستبدال بموجب مبدأ الإعتراف العام. وفي المعيار، تقوم المنشأة أيضاً بتطبيق هذا المنهج على استبدال جزء من البند الذي لا يتم استهلاكه بشكل منفصل.
- (هـ) وفي الصياغة النهائية للمعيار، حدد المجلس المزيد من التعديلات المترتبة الضرورية على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ومعايير المحاسبة لدولية ١٤ و ٣٤ و ٣٦ و ٣٧ و ٣٨ و ٤٠ وللتفسيرات ١٣ و ٢١ و ٢٢ و ٣٢.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستقبلية من معيار المحاسبة الدولي ١٦ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

كما يشير أيضا إلى توافق المتطلبات في التفسير-١٤ والتفسير ٢٣ في النسخة الحالية من المعيار ٨.

الفقرة المستقبلية في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦	الفقرة المستقبلية في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦	الفقرة المستقبلية في المعيار ١٦	الفقرة الحالية في المعيار ١٦
٥٤	لا يوجد	١٣	٢٧	١	الهدف
٥٥	٦٧	٣٠	٢٨	٢	١
٥٦	٧١، ٦٨	٣١	٢٩	٣	٢
٥٧	لا يوجد	٣٢	٣٠	٤	٣
٥٨	٦٩	٣٣، ٣٢	٣١	٥	٤
٥٩	٥٥	٣٤	٣٢	لا يوجد	٥
٦٠	٧٣	٣٥	٣٣	٦	٦
٦١	٧٤	٣٦	٣٤	٧	٧
٦٢	٧٥	٣٧	٣٥	لا يوجد	٨
٦٣	٧٦	٣٨	٣٦	لا يوجد	٩
٦٤	٧٧	٣٩	٣٧	لا يوجد	١٠
٦٥	٧٨	٤٠	٣٨	٩، ٩	١١
٦٦	٧٩	٤١	٣٩	٤٣-٤٩	١٢
٦٧	٨١	٤٢	٤٠	١١	١٣
٦٨	٨٣، ٨٢	٤٣، ٤٠، ٤٨، ٦٠	٤١	١٥	١٤
التفسير-١٤	٦٦، ٦٥	٥٢	٤٢	١٨-١٦	١٥
التفسير-١٤	١٤	٥٦	٤٣	٢٣	١٦
لا يوجد	١٠	٥٧	٤٤	٢٠، ١٩	١٧
لا يوجد	١٢	٥٨	٤٥	٢٢	١٨
لا يوجد	٢١	٥٣، ٥١	٤٦	٢٧	١٩
لا يوجد	٢٥، ٢٤	٦٢	٤٧	٢٨	٢٠
لا يوجد	٢٩	٤٩	٤٨	٢٦	٢١
لا يوجد	٥٤	٥١	٤٩	لا يوجد	٢٢
لا يوجد	٥٩	لا يوجد	٥٠	لا يوجد	٢٣
لا يوجد	٧٠	لا يوجد	٥١	لا يوجد	٢٤
لا يوجد	٧٢	٦١	٥٢	لا يوجد	٢٥
لا يوجد	٨٠-٨٢	٦٣	٥٣	لا يوجد	٢٦

معار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلنة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

للتقررات
مقدمة ١ - مقدمة ١٣

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

١	الهدف
٢ - ٣	النطاق
٤ - ٦	تعريفات
٧ - ١٩	تصنيف عقود الإيجار
٢٠ - ٢٥	عقود الإيجار في البيئات المالية للمستأجرين
٢٠ - ٢٢	عقود الإيجار التمويلية
٢٠ - ٢٤	الإعتراف الأولي
٢٠ - ٢٢	الإعتراف اللاحق
٢٣ - ٢٥	عقود الإيجار التشغيلية
٢٦ - ٥٧	عقود الإيجار في البيئات المالية للمؤجرين
٢٦ - ٤٨	عقود الإيجار التمويلية
٢٦ - ٣٨	الإعتراف الأولي
٢٩ - ٤٨	الإعتراف اللاحق
٤٩ - ٥٧	عقود الإيجار التشغيلية
٥٨ - ٦٦	عمليات البيع وإعادة الإيجار
٦٧ - ٦٨	أحكام انتقالية
٦٩	تاريخ النفاذ
٧٠	سحب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)

الملحق

التعديلات على البيئات الأخرى

مصالحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

أساس الإستنتاجات

إرشادات التنفيذ

أمثلة توضيحية على عمليات البيع وإعادة الإيجار التي تنتج من عقود إيجار تشغيلية

جدول التوافق

إن معايير المحاسبة الدولية رقم ١٧ "عقود الإيجار" مبين في الفقرة ١ ٧٠ و الملحق . تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولية رقم ١٧ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق المياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقد الإيجار" (معيار المحاسبة الدولي ١٧) محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل ١٩٩٧) ، ويطبق على الفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ .

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٧

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح هذا كجزء من مشروعه المنعلق بإخلاء التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسللات والانتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتفضيلات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٧ في إجراء مراجعة محدودة لتوضيح تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني وإلغاء البدائل المحاسبية للتكاليف المباشرة الأولية في البيانات المالية للمؤجرين.

مقدمة ٤ ولأن جدول أعمال المجلس يتضمن مشروعا حول عقود الإيجار، لم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار المشمول في معيار المحاسبة الدولي ١٧. ولنفس السبب، قرر المجلس عدم تضمين تفسيرات ذات الصلة في معيار المحاسبة الدولي ١٧.

التغييرات الرئيسية

النطاق

مقدمة ٥ على الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" يحدد نماذج القياس التي يمكن تطبيقها على الاستثمارات العقارية المحتفظ بها، إلا أنه يقتضي استخدام منهجية محاسبة عقود الإيجار التمويلية المبنية في هذا المعيار للاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار.

لتعريفات

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ٦ التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف المتزايدة التي تُسبب بشكل مباشر لمفاوضة وترتيب عقد الإيجار. وقد تم تعديل تعريف سعر الفائدة الذي يتضمنه عقد الإيجار لتوضيح أن معدل الخصم هو الذي يؤدي إلى القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا ولية قيمة متبقية غير مضمونة تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر إضافة إلى التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر.

بدئية عقد الإيجار/ بدء مدة عقد الإيجار

مقدمة ٧ يميز هذا المعيار بين بدئية عقد الإيجار (عندما يتم تصنيف عقود الإيجار) وبدء مدة عقد الإيجار (عندما يحدث الاعتراف).

الدخل التمويلي غير المكتسب/ صافي الاستثمار في عقد الإيجار

مقدمة ٨ ثم تبسيط تعريف هذه المصطلحات وتم تفسيرها بوضوح أكبر لإكمال التغييرات المرتبطة بالتكاليف المباشرة الأولية المشار إليها في الفقرات ١٠ - مقدمة ١٢ والتغيير في تعريف سعر الفائدة المتضمن في عقد الإيجار المشار إليه في الفقرة ٦ مقدمة ٦.

تصنيف عقود الإيجار

مقدمة ٩ عند تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني، تدرس المنشأة عادة عنصرَي الأراضي والمباني بشكل منفصل. ويتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين عنصرَي الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم المعلقة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في عنصرَي الأراضي والمباني في عقد الإيجار. ويتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن طريق تطبيق معايير التصنيف في المعيار.

التكاليف المباشرة الأولية

مقدمة ١٠ يقوم المؤجرون بتضمين التكاليف المباشرة المتكبدة في التفاوض حول عقد الإيجار في القياس الأولي للزم المدينة لعقد الإيجار التمويلي. ولا تنطبق هذه المعالجة على المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، حيث يعترف هؤلاء بتكاليف هذا النوع كمصروف عندما يتم الاعتراف بربح اللبيع.

مقدمة ١١ يتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبدها المؤجرون عند التفاوض حول عقد الإيجار التشغيلي إلى المبلغ المسجل للأصل المؤجر ويتم الاعتراف بها خلال مدة عقد الإيجار على نفس الأساس الذي يتم وفقاً له الاعتراف بدخل عقد الإيجار.

مقدمة ١٢ لا يسمح المعيار بأن يتم تحميل التكاليف المباشرة الأولية للمؤجرين كمصاريف عند تكبدها.

الأحكام الانتقالية

مقدمة ١٣ وكما نوقش في الفقرة ٦٨ من المعيار، يُطلب من المنشأة التي قامت سابقاً بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧) تطبيق التعديلات التي شملها هذا المعيار بأثر رجعي لكافة عقود الإيجار، أو إذا لم يتم بأثر رجعي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المنقح عام ١٩٩٧)، لكافة عقود الإيجار التي أبرمتها منذ أن قامت بتطبيق ذلك المعيار للمرة الأولى.

معيـر المحاسبة الدولي ١٧

عقود الإيجار

الهدف

١ إن هدف هذا المعيار هو يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقد الإيجار في علاقتهما.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

(أ) اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن، النفط الطبيعي والموارد للمعالة غير المتجددة؛ و

(ب) اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات وبراءات وحقوق النشر والتأليف.

على أنه يجب عدم تطبيق هذا المعيار على القيد من قبل:

(أ) مستأجرو الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (انظر معيار المحاسبة الدولية ٤٠ "الاستثمارات العقارية")؛

(ب) مؤجرو الاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولية ٤٠ "الاستثمارات العقارية")؛

(ج) مستأجرو الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية (انظر معيار المحاسبة الدولية ٤١ "الزراعة")؛ أو

(د) مؤجرو الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية (انظر معيار المحاسبة الدولية ٤١).

٣ ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الأصول حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الأصول من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر.

تعريفات

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

عقد الإيجار هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل نفقة أو سلعنة لفعات.

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يحول بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتوقعة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.

عقد الإيجار التشغيلي هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية :

(أ) عند حدوث بند طارئ يعود الاحتمال؛

(ب) بإذن من المؤجر؛

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس المؤجر؛ أو

(د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار أن استمراره مؤكد بشكل معقول.

بدء عقد الإيجار هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو إلزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار، في هذا التاريخ:

(أ) عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي؛ و

(ب) في حالة عقد الإيجار التمويلي، المبلغ المعترف به في بداية عقد الإيجار كبند محدد.

بدء مدة عقد الإيجار هو التاريخ الذي يحق للمستأجر منه ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الاعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الاعتراف بال أصول أو الالتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة من عقد الإيجار، حسبما يكون مناسباً).

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القليلة للإلغاء التي تعاقب خلالها المستأجر لاستئجار الأصل إلى جانب أية فترات إضافية يمتلكها المستأجر فيها الخيار بمتابعة استئجار الأصل، مع أو بدون دفعات إضافية، عندما يكون من المؤكد بشكل منطقي في بداية عقد الإيجار أن المستأجر سيقيم بممارسة الخيار.

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقيم المؤجر بدفعها واستردادها بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به؛ أو

(ب) بالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

(١) المستأجر؛

(٢) طرف مرتبط بالمستأجر؛ أو

(٣) طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان.

على أنه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون لكل بدرجة كافية من القيمة المعادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا.

القيمة المعادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال أصل أو تسوية إلزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت.

العصر الاقتصادي هو إما:

- (أ) الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قبلًا للإستثمار اقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

العصر النافع هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار، دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يستهلك المشروع المنافع الاقتصادية للأصول.

القيمة المتبقية المضمونة هي :

- (أ) بالنسبة للمستأجر تلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر، (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن، يصبح مستحق الدفع)؛ و
(ب) بالنسبة للمؤجر تلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر فعلياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.
القيمة المتبقية غير المضمونة هي تلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه أو مضمونه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

- (أ) صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر، و
(ب) القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

صافي الإستثمار في عقد الإيجار هو الفرق بين

- (أ) إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار، و
(ب) صافي الإستثمار في عقد الإيجار.

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساوية للقيمة الحالية للأصل المؤجر (أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة (١) القيمة الحالية للأصل المؤجر (أي من المصاريف الأولية المباشرة للمؤجر).

سعر الفائدة الإضافي على الإقتراض للمستأجر هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك، السعر الذي كان سيتحصله المستأجر عند بدء عقد الإيجار للإقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مغلقة ومع ضمان مغل.

الإيجار المحتمل هو تلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ، ولكنه مبني على عامل عدا عن مجرد مرور الوقت (مثل تلك النسبة المتوقعة للمبيعات، مقدار الإستعمال، مؤشرات السعر، أسعار الفائدة في السوق).

٥ قد تتضمن اتفاقية أو إلتزام الإيجار نصاً معيناً لتعديل دفعات الإيجار للتغيرات في تكلفة إنشاء أو شراء الممتلكات المؤجرة أو للتغيرات في بعض المقاييس الأخرى للكلفة أو القيمة، مثل مستويات السعر العامة، أو في تكاليف تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر خلال الفترة بين بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار. وإذا كان الحال كذلك، يُعتبر أثر أي من هذه التغيرات على أنه حدث في بداية عقد الإيجار لأغراض هذا المعيار.

٦ يشمل تعريف عقد الإيجار للعقد الخاصة بالمستأجر أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها، وهذه العقود تعرف أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط.

تصنيف عقود الإيجار

٧ إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتوقعة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة المعطللة أو التقية القديمة ومن التغيرات في العقد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة ويمكن أن تشمل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية.

٨ يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتوقعة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتوقعة بالملكية.

٩ حيث أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على اتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين فإنه من المناسب إستعمال تعريفات ثابتة. وتطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من كليهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا استغاد المؤجر من ضمان القيمة المتبقية الذي يوفره طرف ليس له علاقة بالمستأجر.

١٠ إن كون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد تمويلي:

(أ) العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار؛

* انظر أيضاً النص - ٢٧، تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقد التأجير.

(ب) عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل مقبول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

(ج) عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.

(د) إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل للقيمة العادلة للأصل المؤجر؛ و

(هـ) إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

١١ فيما يلي المؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك فرداً أو جماعياً أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء؛

(ب) إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديت إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار)؛ و

(ج) إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

١٢ إن الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ ليست دائماً حاسمة. وإذا كان واضحاً من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية للملكية، يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا انتقلت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمته العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك إيجارات مشروطة، ونتيجة لها لا يملك المستأجر كافة هذه المخاطر والمكافآت.

١٣ يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته، وإذا اتفق للمستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير أحكام الإيجار عدا من خلال تجديده لمسلوب كان سينجم عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات ٧ إلى ١٢ لو أن الأحكام التي تم تغييرها كانت مساوية عند بدء مدة العقد فإن الاتفاقية المحطة تعتبر اتفاقية جديدة سارية على مدى فترتها، على أن التغييرات في التقديرات (مثال ذلك التغييرات في تقديرات العمر الإقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل المؤجر) أو التغييرات في الظروف (مثال ذلك عدم لوفاء من جانب المستأجر) لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

١٤ تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على إنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الأصول الأخرى، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الإقتصادي غير محدود، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فإن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية، والعلامة التي تدفع لمثل هذه الحيازات الإيجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفائها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة.

١٥ يُؤخذ بعين الاعتبار عنصرَي الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل لأغراض تصنيف عقد الإيجار. وإذا كان من المتوقع انتقال الملكية في كلا العنصرين إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار، يتم تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تمويلي، سواءاً تم تحليلهما على أنهما عقد إيجار واحد أو عقدين، ما لم يكن من الواضح من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية عنصر واحد أو كلا العنصرين. وعندما يكون للأرض عمر اقتصادي غير محدد، يتم عادة تصنيف عنصر الأرض على أنه عقد إيجار تشغيلي ما لم يكن يتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار وفقاً للفقرة ١٤. ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقاً لل فقرات ٧-١٣.

١٦ ومتى كان من الضروري تصنيف ومحاسبة عقد إيجار الأراضي والمباني، يتم تخصيص دفعات الإيجار الدنيا (بما في ذلك أية دفعات مقدمة مقطوعة) بين عنصرَي الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص المقورات المؤجرة في عنصرَي الأراضي والمباني من عقد الإيجار في بدايته. وإذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بشكل موثوق بين هذين العنصرين، يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عبارة عن عقود إيجار تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

١٧ فيما يخص عقد إيجار الأراضي والمباني الذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الاعتراف به بشكل أولي لعنصر الأرض وفقاً للفقرة ٢٠ غير هام، يمكن معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لفرض تصنيف عقد الإيجار ويتم تصنيفها على أنها عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقاً لل فقرات ٧-١٣. وفي هذه الحالة، يُعتبر العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصل الموجر.

١٨ لا يُطلب القياس المنفصل لعنصرَي الأراضي والمباني عندما يتم تصنيف حصة المستأجر في كل من الأراضي والمباني باستثمارات عقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم تبني نموذج القيمة العادلة. وتكون الحسابات المفصلة مطلوبة لهذا التقسيم فقط إذا كان تصنيف أحد العنصرين أو كليهما غير مؤكد.

١٩ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، من الممكن للمستأجر أن يقوم بتصنيف حصة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها استثمار عقارية. وإذا قام المستأجر بذلك، تتم محاسبة حصة الممتلكات كما لو أنها كانت عقد إيجار تمويلي وبالإضافة إلى ذلك يتم استخدام نموذج القيمة العادلة للأصل المعترف به. ويستمر المستأجر بمحاسبة عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى التغيير من طبيعة حصة المستأجر في الممتلكات بحيث لا يتم بعد الآن تصنيفها كاستثمارات عقارية. وستكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا قام المستأجر:

(أ) بشغل الممتلكات والتي يتم نظنها فيما بعد إلى الممتلكات التي يشغلها المالك بتكلفة افتراضية تساوي قيمتها العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام؛ أو

(ب) بمنح عقد إيجار من الباطن ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. ويتم محاسبة عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر على أنه عقد إيجار تمويلي بالنسبة للطرف الثالث، على الرغم من أنه قد تتم محاسبته كعقد إيجار تشغيلي من قبل الطرف الثالث.

عقود الإيجار في الـبيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٢٠ يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلية على إنها أصول وإلتزامات في ميزانيتها العمومية بمقدار مبلغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً، وإذا لم يكن ذلك ممكناً لتحديد عدم حدوث ذلك، يُستخدم معدل الإقتراض القرائني للمستأجر. ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كصل.

٢١ تتم محاسبة وعرض الصلبيات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فصل وبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من إستعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل إلتزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصرف التمويل المنطوق به.

٢٢ إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في الميزانية العمومية للمستأجر فإن الموارد الاقتصادية ومستوى الإلتزامات للمشروع تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها، وبذلك تحرف النسب المالية وعلى ذلك من المناسب الاعتراف بعقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كصل وإلتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية، وفي بداية عقد الإيجار يتم الاعتراف بالأصل والإلتزام المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بمقدار نفس المبلغ.

٢٣ ليس من المناسب بالنسبة للإلتزامات الخلسة بالأصول المستأجرة أن يتم عرضها في البيانات المالية كخصم من الأصول المستأجرة، وإذا تم من أجل عرض الإلتزامات في صدر الميزانية العمومية إجراء تمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة فإنه يتم عمل نفس التمييز للإلتزامات عند الإيجار.

٢٤ كثيراً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشأن ترتيبات الإيجار وتأمينها، والتكاليف التي تحدث على أنها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كصل بموجب عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٢٥ يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الإلتزام للقيام، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة.

- ٢٦ من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن إستعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب.
- ٢٧ ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف إستهلاك للأصول القابلة للإستهلاك وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية، ويجب أن تكون سياسة الإستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإستهلاك متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة للقابلة للإستهلاك، ويجب حساب الإستهلاك المعترف به بناءً على الأصل المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وإذا لم يتوفر تأكيد محقول بأن ملكية الأصل منتقلة في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فله يجب إستهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.
- ٢٨ يتم توزيع المبلغ القابل للإستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الإستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الإستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالأصول المملوكة القابلة للإستهلاك، وإذا كان هناك تأكيد محقول بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل، وخلافاً لذلك يتم إستهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.
- ٢٩ قلما يتساوى مبلغ مصروف الإستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة للفترة، وعلى ذلك ليس من المنسب الإعتراف ببساطة بدفعات الإيجار المستحقة كمصروف في بيان الدخل، وتبعاً لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والإلتزام بعد بدء عقد الإيجار.
- ٣٠ من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد تخففت قيمته، يجب على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول".
- ٣١ يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" إجراء الإفصاحات التالية بالتمنية لعقود الإيجار التمويلي :
- (أ) لكل فئة من الأصول الإفصاح عن صافي القيمة المرحلة في تاريخ الميزانية العمومية.
- (ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية، علاوة على ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:
- (١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛
- (٢) فترة لا تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛
- (٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛
- (ج) الإجراءات المحتملة المعترف بها في الدخل للفترة.
- (د) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قليلة للإلغاء.
- (هـ) وصف علم لتزنيكات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:
- (١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطويلة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيلات أخرى.

٣٧ إضافة إلى ذلك للمتطلبات الخاصة بالإصاحاب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠، ومعيار المحاسبة الدولي ٤١، تطبق على الأصول المستأجرة بموجب الإيجار قتمويلي.

عقود الإيجار التشغيلية

٣٣ يجب الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم.

٣٤ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس آخر منتظم يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس.

٣٥ يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي :

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية :

(١) فترة لا تزيد عن سنة واحدة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع إستلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في الدخل للفترة مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى من الدفعات والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن

(د) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

(١) الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛

(٢) وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة؛ و

(٣) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيلات أخرى.

* انظر أيضا قصير - ١٥، عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز.

عقد الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقد الإيجار التمويلية

الإعتراف الأولي

٣٦ يجب على المؤجرين الاعتراف بالأصول التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كنسبة مئوية بمقدار مبلغ مساوٍ لصفحي الإستثمار في عقد الإيجار.

٣٧ بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة للقبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن إستثماره وخدماته.

٣٨ كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية، والتكاليف الداخلية المنسوب مباشرة إلى التفاوض وترتيب عقد إيجار. ولا تشمل هذه التكاليف المصاريف غير المباشرة العامة مثل تلك التي يتم تكديدها من قبل فريق المبيعات والتسويق. بالنسبة لعقد الإيجار التمويلية غير تلك التي ترتبط بالمؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة عقد الإيجار. ويتم تحديد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائياً في الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لإضافتها بشكل منفصل. ويتم استثناء التكاليف المتكبدة من قبل المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الإيجار من صفحي الإستثمار في عقد الإيجار ويتم الاعتراف بها كمصروف عندما يتم الاعتراف بربح البيع، والذي يعد طبيعياً بالنسبة لعقد الإيجار التمويلي في بدء مدة عقد الإيجار.

الإعتراف اللاحق

٣٩ يجب أن يكون الاعتراف بالدخل التمويلي بناءً على نمط يعكس نسبة عقد دوري ثابت على صفحي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

٤٠ يهدف المؤجر إلى توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، وتوزيع الدخل هذا هو بناءً على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صفحي إستثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي، وبالنسبة لخدمات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية باستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب.

٤١ يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي إستثمار المؤجر في عقد الإيجار، وإذا كان هناك انخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فإنه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم الاعتراف في الحال بأي انخفاض في المبالغ التي استحققت.

٤١ أ تتم محاسبة الأصل بموجب عقد الإيجار التمويلي المُصنّف على أنه محتفظ به برسم البيع (أو المشمول في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" وفقاً لذلك للمعيار.

٤٢ يجب على المؤجرين سواء كانوا صناع أو تجار الاعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري. يتم الاعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.

٤٣ كثيراً ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الاختيار بين بيع الأصل أو استجاره، وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل:

- (أ) الربح أو الخسارة المعادلة للربح أو الخسارة الناتجتين من بيع مباشر للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق؛ و
(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

٤٤ يمثل إيراد المبيعات الذي يسجله المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً عند بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل المؤجر، أو إذا كان أقل من تلك القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة للمؤجر محسوبة على أساس سعر فائدة تجاري، وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند بدء مدة عقد الإيجار هي التكلفة أو المبلغ المرحل إذا كان مختلفاً عن ذلك للممتلكات المؤجرة ناقصاً القيمة الحالية المتبقية غير المضمونة، والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع المعترف به حسب السياسة التي يتبعها المشروع فيما يتعلق بالمبيعات.

٤٥ يقوم المؤجرون سواء كانوا صناعاً أو تجاراً في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء، وينجم عن استعمال هذا السعر الاعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي فإن ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيحقق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري.

٤٦ يتم الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تتعلق بشكل رئيسي باكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر.

٤٧ بالإضافة إلى المتطلبات في معول المحاسبة الدولي ٣٢ يجب على المؤجرين إجراء الإفصاحات التالية ل عقود الإيجار للتمويلي:

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية، إضافة إلى ذلك يجب على المشروع أن يوضح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية لكل فترة من الفترات التالية:

(١) فترة لا تزيد عن سنة؛

(٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛

(٣) فترة تزيد عن خمس سنوات؛

(ب) الإيراد التمويلي غير المكتسب؛

- (ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر؛
- (د) المخصص التركمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة القبض غير القابلة للحصول؛
- (هـ) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل؛
- (و) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.
- ٤٨ كثيراً ما يكون من المفيد كمؤشر على النمو الإفصاح كذلك عن إجمالي الاستثمار ناقصاً الدخل غير المكتسب في عمل جديد أضيف خلال الفترة المحاسبية بعد خصم المبالغ الخاصة بعقود الإيجار الملغاة.
- عقود الإيجار التشغيلية**
- ٤٩ يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانياتهم العمومية حسب طبيعة الأصل.
- ٥٠ يجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل للمؤجر.*
- ٥١ يتم الاعتراف بالتكاليف بما في ذلك الاستهلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف، ويتم الاعتراف بدخل الإيجار (باستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى ولو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل للمؤجر.
- ٥٢ تتعالج للتكاليف المباشرة الأولية التي تم تحملها بشكل محدد للحصول على الإيرادات من عقد إيجار تشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها على الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بالتعصب مع دخل الإيجار المعترف به، أو يتم الاعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها.
- ٥٣ يجب أن يكون استهلاك الأصول المؤجرة للقابلة للاستهلاك على أساس يتفق مع سياسة المؤجر للمعالجة الخاصة باستهلاك الأصول المماثلة، ويجب حساب مصروف الاستهلاك بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.
- ٥٤ لتحديد ما إذا كان أصل قد انخفضت قيمته، يجب على المشروع تطبيق المعيار ٣٦.
- لا يعترف للمؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً بأي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعتبر معادلاً لعملية بيع.
- ٥٦ يجب على المؤجرين، بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢، إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي.
- (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات التالية:
- (١) فترة لا تزيد عن سنة؛
 - (٢) فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات؛
 - (٣) فترة تزيد عن خمس سنوات.

* انظر أيضاً اقتصر - ١٥، عقود الإيجار التشغيلية - الملحق.

(ب) إجمالي بدلات الإيجار المحضلة المعترف بها في الدخل.
(ج) وصف علم لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر.

٥٧ إضافة إلى ذلك تنطبق متطلبات الإصحاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٨، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، والمعيار المحاسبي الدولي ٤١، على الأصول المؤجرة بموجب عقود تشغيلية.

عمليات البيع وإعادة الإيجار

٥٨ تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار.

٥٩ إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عقدة البيع عن المبلغ المرحل على أنها دخل في البيانات المالية للتابع - المستأجر، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦٠ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عقدة البيع عن المبلغ المرحل على أنها دخل، وهذه الزيادة يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار.

٦١ إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فلهذا يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فلهذا يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فلهذا يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فلهذا يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.

٦٢ إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

٦٣ بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المرحل للأصل فلهذا يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المرحل والقيمة العادلة.

٦٤ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التحديد إلا إذا كان هناك انخفاض في القيمة، وفي هذه الحالة يخضع المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للإسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الأصول.

٦٥ تنطبق متطلبات الإصحاح بالنسبة للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي فيما يتعلق بعملية البيع وإعادة الإيجار، ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار الهامة إلى الإصحاح عن أحكام فريدة أو غير عادية للالتفاقيات أو لشروط عمليات وإعادة الإيجار.

٦٦ من الممكن أن تنبئ عمليات البيع وإعادة الإيجار معيار قياس الإصحاح المنفصلة في المعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

أحكام انتقالية

٦٧ بالرجوع إلى الفقرة ٦٨، يشجع هذا المعيار على تطبيقه بأثر رجعي إلا أنه لا يعتبر مطلوباً ، وإذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي قديم سابقاً أنه تم تحديده بالشكل المناسب من قبل المؤجر وتجب معاملته محاسبياً بعد ذلك حسب أحكام هذا المعيار.

٦٨ بالنسبة للمنشأة التي قامت مسبقاً بتطبيق المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) يجب عليها تطبيق التعديلات التي أجريت سابقاً على جميع عقود الإيجار، إذا كان المعيار ١٧ (المعدل في ١٩٩٧) غير مطبق مسبقاً، لكل عقود الإيجار المنحلة من التطبيق الأول لذلك المعيار.

تاريخ التنفيذ

٦٩ يطبق معيار المحاسبة الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك ، وإذا طبق المشروع هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن حقيقة أنها طبقت هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" الذي تم اعتماده في عام ١٩٨٢.

محتب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل في ١٩٩٧)

٧٠ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ "محاسبة عقود الإيجار" المعتمد في عام ١٩٩٧.

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وبذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

مدير تنفيذي	الرئيس
ثوماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانز-جورج برونز	
لنتوني تي كوب	
روبرت بي جارنيت	
جبلبرت جيلارد	
جيمس جيه ليمونينغ	
وارن جيه ماكريجور	
باتريشيا إل أومالي	
هاري كيه شميد	
جون تي سميث	
جيوغري وليتزنغتون	
تقتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معايير المحاسبة لدولي ١٧، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معايير المحاسبة لدولي ١٧ "الإيجارات" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة لدولي ١٧. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والإنشادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتقليصات الواردة في المعايير والتفريق إلى بعض قضايا المقاربة والقوائم بتصنيفات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة عقود الإيجار الذي نص عليه معيار المحاسبة لدولي ١٧، لا يناقش أساس الإستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة لدولي ١٧ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

تصنيف عقود الإيجار - عقود إيجار الأراضي والمباني

استنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من المعيار أن يتم عادة تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الاقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، ما لم يتوقع انتقال الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. ولم يكن معيار المحاسبة لدولي ١٧ واضحاً حول كيفية تصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني.

استنتاج ٥ وتعتبر هذه المسألة ذات أهمية في البلدان التي يتم فيها الحصول على حقوق الملكية بموجب عقود إيجار طويلة الأجل ويختلف جوهر عقود الإيجار تلك قليلاً عن شراء الممتلكات. لذلك، قرر المجلس التعامل مع هذه المسألة في مشروع التحسينات الخاص به وعدم تأجيل الحل فيها إلى أن يتم اكتمال المشروع حول عقود الإيجار.

استنتاج ٦ لاحظ المجلس أنه يتم تطبيق منهجين على الصعيد العملي. الأول هو معاملة عقد الإيجار هذا كوحدة واحدة وتصنيفه كعقد إيجار تشغيلي بمجمله. أما المنهج الثاني فهو تقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار الأراضي وعقد إيجار المباني. وقرر المجلس أن المنهج الأول لا يمكن بشكل مناسب الأصول التي تسيطر عليها المنشأة كما لا يمكن استخدامها وتمويلها. وهو غير متسجم أيضاً مع تصنيف وقياس عقود الإيجار الأخرى. لذلك رفض المجلس المنهج الأول الخاص بتصنيف عقد إيجار الأراضي والمباني كعقد إيجار تشغيلي بمجمله.

استنتاج ٧ وافق المجلس على المنهج الثاني الخاص بتقسيم عقد الإيجار إلى عنصرين - عقد إيجار أراضي وعقد إيجار مباني. ويتم عادة تصنيف عنصر الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي وفقاً للفقرة ١٤ من المعيار المنقح ويتم تصنيف عنصر المباني على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي عن

طريق تطبيق الشروط الواردة في الفقرات ٧-١٣. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تتطلب جميعاً بوضوح تقسيم عقد إيجار الأراضي والمباني إلى عنصرين اثنين.

استنتاج ٨ ناقش المجلس كذلك منهجاً ثالثاً وهو بالتحديد ما إذا سيتم إلغاء المتطلب (في الفقرة ١٤ من المعيار) بشكل طبيعي لتصنيف عقد إيجار الأراضي على أنه عقد إيجار تشغيلي عندما لا تنتقل الملكية في نهاية عقد الإيجار واقتضاء تصنيف هذا العقد على أنه عقد إيجار تمويلي عندما تتم تلبية كافة الشروط الأخرى في المعيار الخاصة بتصنيف عقد الإيجار التمويلي. ولاحظ المجلس أن هذه المعالجة المحاسبية تتعارض مع معيار تصنيف عقد الإيجار في المعيار، والتي تركز على الحد الذي تبقى فيه المخاطر والمكافآت العرضية لملكية الأصل المؤجر لدى المؤجر أو المستأجر. وفي الواقع، يكون للأرض عادة عمراً اقتصادياً غير محدد وبالتالي تكون هناك مخاطر ومكافآت كبيرة ترتبط بالأرض في نهاية مدة عقد الإيجار، والتي لا تنتقل إلى المستأجر. لذلك، رفض المجلس هذا المنهج.

تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني

استنتاج ٩ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بين الأراضي والمباني بالتناسب مع قيمها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار. وتساؤل المجوبون على مسودة العرض ما إذا أشار أساس التخصيص إلى عنصرَي الأراضي والمباني في القيمة العادلة للممتلكات أو القيمة العادلة لتلك العناصر إلى الحد الذي كانت فيه موضوع عقد الإيجار.

استنتاج ١٠ لاحظ المجلس أن تخصيص دفعات الإيجار الدنيا بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني لا يمكن حقيقة أن الأرض عادة ما يكون لها عمر اقتصادي غير محدد، لذلك يتوقع منها أن تحافظ على قيمتها إلى ما بعد مدة عقد الإيجار. وفي المقابل، يتوقع استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لمبنى معين، على الأقل إلى حد ما، خلال مدة عقد الإيجار. لذلك، من المنطقي أن يتوقع تحديد دفعات الإيجار المرتبطة بالمبنى عند مستوى يمكن المؤجر ليس فقط من تحقيق عائد على الاستثمار الأولي، وإنما أيضاً استرداد قيمة البناء المستهلك خلال مدة عقد الإيجار. وبالنسبة للأرض، لا يحتاج المؤجر عادة لتعويض مقابل استهلاك الأرض.

استنتاج ١١ لذلك قرر المجلس أن يوضح في هذا المعيار أنه يتم قياس تخصيص دفعات الإيجار الدنيا ليس دورها في تعويض المؤجر وليس بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية للأراضي والمباني. وبعبارة أخرى، ينبغي أن يعكس القياس حصة العقارات المؤجرة الخاصة بالمستأجر في الأراضي والمباني. وفي الحالات القصوى التي يتم فيها استهلاك المبنى بالكامل خلال مدة عقد الإيجار، ينبغي قياس دفعات الإيجار الدنيا لتقديم عائد معين زائد الإستهلاك الكامل لقيمة المبنى في بداية عقد الإيجار. ويتم قياس حصة العقارات المؤجرة في الأرض، بقتراض قيمة متبقية تساهلوي قيمتها في بداية عقد الإيجار، بطريقة تعكس فقط العقد على الاستثمار الأولي.

عدم إمكانية التقسيم بين الأراضي والمباني

استنتاج ١٧ إن أحد الأسئلة المثارة هي كيفية التعامل مع عقود الإيجار التي لا يمكن فيها قياس العنصرين بشكل موثوق (على سبيل المثال لأنه لا يتم بيع أو تجزير الأراضي والمباني المشابهة بشكل منفصل). أحد الاحتمالات هو تصنيف عقد الإيجار الكامل كمقد إيجار تمويلي. ويمنع هذا الأمر المستأجر من تفادي معاملة عقد الإيجار التمويلي للمباني من خلال التأكيد على أنه لا يستطيع قياس العنصرين بشكل منفصل. على الرغم من ذلك، قد يكون واضحا من الظروف أن تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي غير صالغ تمثيلا. وفيما يتعلق بهذا الأمر، قرر المجلس أنه عندما يكون من غير الممكن قياس العنصرين بشكل موثوق، ينبغي تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إلا إذا كان واضحا أنه ينبغي تصنيف كلا العنصرين على أنهما عقد إيجار تمويلي.

استثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني

استنتاج ١٣ نقض المجلس مسألة أن يسمح أو يقتضي استثناء من متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في الحالات التي تكون فيها القيمة الحالية لعنصر الأرض في بداية عقد الإيجار ضئيلة بالنسبة لقيمة عقد الإيجار الكامل. وفي هذه الحالات، قد لا تتجاوز منافع فصل عقد الإيجار إلى عنصرين ومحاسبة كل منهما على حدة التكاليف. ولاحظ المجلس أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في أستراليا وكندا والولايات المتحدة تسمح أو تقتضي بأن يتم تصنيف عقود الإيجار هذه ومحاسبتها كوحدة واحدة، إلى جانب استخدام معاملة عقد الإيجار التمويلي عند تلبية المعايير ذات الصلة. وقرر المجلس السماح بأن يتم معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة عندما يكون عنصر الأرض غير هام.

استنتاج ١٤ طلب بعض المجاوبين على مسودة العرض إرشادات حول مدى ضالة القيمة النسبية لعنصر الأرض بالنسبة إلى القيمة الإجمالية لعقد الإيجار. وقرر المجلس أن لا يتحدث خطأ واضحا كمعدل نسبة مئوية محددة. كما قرر ضرورة تطبيق الأحكام العادية حول المادة.

الأحكام الانتقالية

استنتاج ١٥ قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق متطلب فصل عنصري الأراضي والمباني في عقد إيجار الأراضي والمباني بأثر رجعي. وأشار أنه ستكون هناك حالات يكون فيها من غير الممكن إعادة تقييم معالجة عقود الإيجار هذه بأثر رجعي، لأن القيام بذلك يقتضي تقدير ما كانت عليه القيمة العادلة للعنصرين في بداية عقد الإيجار، والذي يمكن أن يكون قد بدأ قبل عدة سنوات. وقد أشار المجلس أيضا إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ "المباني المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يحتوي على إرشادات حول متى يكون من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي. ولذلك قرر عدم تقديم أحكام انتقالية محددة لتنفيذ هذا التنقيح على معيار المحاسبة الدولي ١٧.

بداية عقد الإيجار وبدء مدة عقد الإيجار

استنتاج ١٦ لم تورد النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تعريف بدء مدة عقد الإيجار. حيث افترضت ضمنا أن البدء (وقت بدء عقد الإيجار) والبدئية (وقت إيلام الإنفاذ) يحدثان في نفس الوقت. وقد تساءل بعض المجاوبين عما ينبغي أن يحدث إذا كان هناك فترة فاصلة بين التاريخين، وخصوصا إذا تغيرت المبالغ - على سبيل المثال نظرا لكون الأصل قيد الإنشاء

والتكلفة النهائية غير معروفة في البداية. ويحدد المعيار الآن أن الاعتراف يحدث عند بدء عقد الإيجار، على أساس القيم التي تم قياسها في البداية. لكن إذا تم تعديل عقد الإيجار للتغيرات في التكاليف الخلفية بالمؤجر بين بداية عقد الإيجار وبدء منته، يُعتبر أن أثر هذه التعديلات قد حدث في البداية. وتتسم هذه التعديلات مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في أستراليا وكندا والولايات المتحدة كما تتسم مع المعالجة المحاسبية الحالية لمعظم المشتريات والمبيعات العادية.

استنتاج ١٧ في ضوء موافقته على هذه المعالجة، لاحظ المجلس أن القياس عند البدء كان من الممكن أن يكون أكثر ملائمة من حيث المبدأ. إلا أنه لا يمكن القيام بهذا بشكل صحيح ضمن إطار معيار المحاسبة الدولي ١٧ لأن المعيار يقتضي عموماً الاعتراف بعقد إيجار تمويلي مستحق القبض أو الدفع بمبلغ يستند إلى القيمة العادلة للأصل، الأمر الذي يعد مناسباً في أي تاريخ بعد البداية.

عقود الإيجار في البيانات المالية لمؤجرين آخرين غير أصحاب المصانع والتجار

استنتاج ١٨ يمكن أن يتكبد المؤجرون عند التفاوض على عقد الإيجار تكاليف مباشرة مثل العلاوات ورسوم السمسرة والرسوم القانونية. وقد احتوت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ خياراً حول كيفية محاسبة هذه التكاليف - حيث يمكن تحميلها إما كمصروف عند تكبدها أو تخصيصها خلال مدة عقد الإيجار. وينطبق خيار المعالجة على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية. وفي حال عقد الإيجار التمويلي، نصت الفقرة ٣٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أنه يمكن تحقيق تخصيص خلال مدة عقد الإيجار من خلال الاعتراف بالتكلفة كمصروف وفي نفس الفترة الاعتراف بمبلغ مساوي من الدخل التمويلي غير المكتسب.

استنتاج ١٩ قرر المجلس أن هذه المعالجة لم تكن وفقاً للإطار/عداد وعرض البيانات المالية. وقد تمثل أثرها في الاعتراف ببعض الدخل التمويلي المستقبلي كدخل وأصل في بدء مدة عقد الإيجار. إلا أنه في ذلك التاريخ لم تتم تلبية تعريفات الدخل والأصول. لذلك قرر المجلس أنه إذا كان سيتم خلال مدة عقد الإيجار تخصيص التكاليف المباشرة المتكبدة من قبل المؤجرين، فإنه ينبغي تحقيق هذا من خلال تضمينها في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

استنتاج ٢٠ لاحظ المجلس أن الهيئات الواضحة للمعايير في أستراليا وكندا وفرنسا واليابان والمملكة المتحدة والولايات المتحدة إما تسمح أو تقتضي بأن يتم تخصيص التكاليف المباشرة الأولية خلال مدة عقد الإيجار. ولاحظ المجلس كذلك أن معايير أخرى تسمح أو تقتضي الاعتراف بمجموعة من التكاليف المتشابهة في المبلغ المسجل للأصول التي تخضع عموماً لتلك التكاليف التي تُسبب مباشرة لشراء الأصل قيد البحث. لذلك ونظراً لأسباب المقاربة وقابلية المقارنة مع المعايير الأخرى، قرر المجلس أن يقتضي أن يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في المبلغ المسجل لأصل عقد الإيجار.

استنتاج ٢١ وبغية تحقيق الإتساع مع المعايير الأخرى، وتحديداً معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأصول المالية: الاعتراف والقياس، قرر المجلس أن الاعتراف في المبلغ المسجل للأصول ينبغي أن يقتصر على التكاليف المتزايدة والمنسوبة بشكل مباشر للتفاوض حول عقد الإيجار وترتيبه.

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة الدولي ١٧، لكنها ليس جزءاً منه.

أمثلة توضيحية على معاملات البيع وإعادة الإستجار الناجمة من عقود إيجار تشغيلية

قد ينشأ عن معاملة البيع وإعادة الإستجار التي تؤدي إلى عقد إيجار تشغيلي ربح أو خسارة يعتمد تحديدها ومعالجتها على المبلغ المسجل للأصل الموزر وقيمه العادلة وسعر البيع الخاص به. ويوضح الجدول أدناه متطلبات المعيار في ظروف مختلفة.

سعر البيع محدد بمقدار القيمة العادلة (فترة ٦١)	القيمة المرحلة مسبوقة للقيمة العادلة	القيمة المرحلة لكل من القيمة العادلة	القيمة المرحلة أعلى من القيمة العادلة
ربح	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ينطبق
خسارة	لا خسارة	لا ينطبق	الإعتراف بالخسارة في الحال

سعر البيع لكل من القيمة العادلة (فترة ٦١)	لا ربح	الإعتراف بالربح في الحال	لا ربح (ملاحظة ١)
الخسارة غير معوضة بندفعت إيجار مستقبلية بكل من سعر السوق	الإعتراف بالخسارة في الحال	الإعتراف بالخسارة في الحال	(ملاحظة ١)
الخسارة معوضة بندفعت إيجار مستقبلية بكل من سعر السوق	تأجيل وإطفاء الخسارة	تأجيل وإطفاء الخسارة	(ملاحظة ١)

سعر البيع أعلى من القيمة العادلة (فترة ٦١)			
ربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح (ملاحظة ٢)
خسارة	لا خسارة	لا خسارة	(ملاحظة ١)

- ملاحظة ١ تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي كان سيتم التعامل معها بموجب الفقرة ٦٢ من المعيار، وتتطلب الفقرة ٦٣ تخفيض القيمة المرحلة لأصل إلى قيمتها العادلة حيث تكون خاضعة لبيع وإعادة تأجير.
- ملاحظة ٢ الربح هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع كما لو أن القيمة للمرحلة كانت مستخفض إلى قيمتها العادلة حسب الفقرة ٦٣.
- ملاحظة ٣ يتم تأجيل وإطفاء الربح الزائد (زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة) خلال الفترة التي يتوقع فيها استخدام الأصل. ويتم مبشرة الإعتراف بلجة زيادة في القيمة العادلة عن المبلغ المسجل.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٧ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية لاختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧	الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧	الفقرة المستبدلة في المعيار ١٧	الفقرة الحالية في المعيار ١٧
٤٦	٥٤	٢٣	٣١	الموضوع	١
٤٧	٥٥	٢٤	٣٢	٢	١
٤٨	٥٦	٢٥	٣٣	٣	٢
٤٨	٥٧	٢٦	٣٤	٤	٣
٤٩	٥٨	٢٧	٣٥	٥	٤
٥٠	٥٩	٢٨	٣٦	٦	٥
٥١	٦٠	٢٩	٣٧	٧	٦
٥٢	٦١	٣٠	٣٩	٨	٧
٥٣	٦٢	٣١	٤٠	٩	٨
٥٤	٦٣	٣٢	٤١	١٠	٩
٥٥	٦٤	٣٣	٣٨	١١	١٠
٥٦	٦٥	٣٤	٤٢	١٢	١١
٥٧	٦٦	٣٥	٤٣	١٣	١٢
٥٨	٦٧	٣٦	٤٤	١٤	١٣
٥٩	٦٩	٣٧	٤٥	١٥	١٤
٦٠	٧٠	٣٨	٤٦	١٦	١٥
لا يوجد	٥	٣٩	٤٧	١٧	١٦
لا يوجد	١٢	٤٠	٤٨	١٨	١٧
لا يوجد	١٥-١٩	٤١	٤٩	١٩	١٨
لا يوجد	٦٨	٤٢	٥٠	٢٠	١٩
الملاحق أ	إرشادات التنفيذ	٤٣	٥١	٢١	٢٠
		٤٤	٥٢	٢٢	٢١
		٤٥	٥٣		٢٢

معايير المحاسبة الدولية ١٨

الإيراد

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

تتعلق تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة التالية بمعايير المحاسبة الدولية ١٨ :

- التفسير - ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لقود التناجير
- التفسير - ٣١ الإيراد - عمليات المبالغة (المقايضة) التي تتطوي على خدمات إعلانية

المحتويات

الفقرات

معيير المحاسبة الدولي ١٨

الإيراد

الهدف

النطاق

تعريف

قياس الإيراد

التعرف على العلية

بيع البضائع

تقديم الخدمات

الفاقد والائتلاف ولرباح الأسهم

الإفصاح

تاريخ النفاذ

الملاحق

١ - ٦

٧ - ٨

٩ - ١٢

١٣

١٤ - ١٩

٢٠ - ٢٨

٢٩ - ٣٤

٣٥ - ٣٦

٣٧

إن معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتساوى جميع الفترات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٨ في سياق الهدف منه "تقلمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أملاً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معار المحاسبة الدولي ١٨

الإيراد

الهدف

يعرف الدخل ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية على أنه الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تكافلات داخلية أو تعزيزات في الأصول أو تخفيضات في الالتزامات ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية، عدا تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية. يضم الدخل كلا من الإيراد والمكاسب. الإيراد هو دخل ينشأ ضمن سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بمسميات مختلفة تضم المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والإتلافات. إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث.

إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الاعتراف به. يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. يحدد هذا المعيار الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير ويتم الاعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق هذه المعايير.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن العمليات والأحداث التالية :
 - (أ) بيع البضائع؛
 - (ب) تقديم الخدمات؛ و
 - (ج) استخدام الآخرين لأصول المشروع والتي يتحصل منها فائدة وجماليات وأرباح الأسهم .
- ٢ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٨، الاعتراف بالإيراد، المصالحق عليه في ١٩٨٢.
- ٣ تشمل البضائع تلك البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع والبضائع المشتراة بقصد إعادة البيع مثل البضائع التجارية المشتراة من قبل تاجر التجزئة أو الأراضي وغيرها من الممتلكات المحفوظ بها لإعادة البيع.
- ٤ يتضمن تقديم الخدمات عادة تنفيذ مهمة من قبل المشروع متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة أو أكثر من فترة واحدة. ترتبط بعض عقود تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، مثل خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المصممين. لا يطالع هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه العقود بل تعالج وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة بمعيار المحاسبة الدولي ١١ "عقد الإنشاء".
- ٥ إن استخدام الآخرين لأصول المشروع يحقق إيراداً على شكل:
 - (أ) فائدة - رسوم مقابل استخدام النقدية أو ما يعادلها أو مبالغ مستحقة للمشروع؛

- (ب) الأثوة- رسوم مقابل يستخدم أصول المشروع طويلة الأجل، مثل حقوق الاختراع، والعلامات التجارية، وحقوق النشر، وبراءات الاختراع، و
- (ج) أرباح الأسهم - توزيع للأرباح على أصحاب الاستثمارات في حق الملكية بنسب ملكيتهم لصنف معين من رأس المال.

٦ لا يعالج هذا الأصل الإيراد الناشئ عن :

- (أ) اتفاقيات عقود الإيجار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار")؛
- (ب) أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي تجري المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة)؛
- (ج) عقود قتلين في نطق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ عقود قتلين؛
- (د) التغيرات في القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التخلص منها (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الأثوة المالية: الاعتراف والقياس)؛
- (هـ) تغيرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛
- (و) الاعتراف المبني ومن التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة")؛
- (ز) الاعتراف المبني بالمنتجات الزراعية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة")؛ و
- (ح) استخراج الخلفات المعدنية.

تعريف

٧ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها :

الإيراد هو التغيرات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة ولناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتوقعة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به، أو تسديد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري .

٨ يشمل الإيراد فقط إجمالي التغيرات الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة أو القابلة للإستلام من قبل المشروع على حسابها. لا ينتج عن المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى، مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات، وضرائب القيمة المضافة منافع اقتصادية تنكف إلى المشروع ولا تسبب زيادات في حقوق الملكية ولذلك يتم استبعادها من الإيراد. وبالمثل، في حالة علاقة الوكالة، تضم التغيرات الإجمالية الداخلة للمنافع الاقتصادية مبالغ مستلمة نيابة عن الموكل الأصلي لا ينتج عنها زيادات في حقوق ملكية المشروع، فالمبالغ المستلمة نيابة عن الأصل ليست إيرادات وإنما الإيراد هو مبلغ العمولة.

قياس الإيراد

٩ يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام* .

* انظر أيضاً التفسير ٢١ الإيراد - صليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلامية.

١٠ يتم تحديد الإيراد الناتج عن عملية عادة بالإتفاق بين المشروع والمشتري أو المستخدم للأصل، ويقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام مع الأخذ بالحساب مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي يسمح بها المشروع.

١١ في أغلب الحالات يكون المقابل على شكل نقدية أو ما يعادل النقدية، ويكون مبلغ الإيراد هو مبلغ النقدية أو ما يعادلها المستلم أو القابل للإستلام، لكن عندما يكون تنفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الإسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابلة للإستلام على سبيل المثال، فقد يمنح المشروع المصبل إلتصافاً بدون فائدة أو يقبل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لبيع بضائع. عندما تمثل الترتيبات بالقفل عملية تمويل، فإنه يجري تحديد القيمة العادلة للمقابل بواسطة خصم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلاً بإستخدام نسبة فائدة مستتبطة، ويكون معدل الفائدة المستتبطة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:

- (أ) المعدل السائد على الأدوات المالية المشابه المصدر من نفس المستوى الإئتماني؛ أو
- (ب) معدل لفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الإسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.

يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الإسمي للمقابل كإيراد فائدة بموجب الفقرتين ٢٩ و ٣٠. وبما يتفق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩/الأدوات المالية : الإعراف والقياس.

١٢ عندما يتم مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة لا يعتبر التبادل عملية تولد إيرداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط والطبيب حيث يتبادل أو يتقايفض الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة يعتبر التبادل عملية مولدة للإيراد. يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مطلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المطعاة، مطلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول.

التعرف على العملية

١٣ تطبق معايير الإعراف في هذا المعيار عادة على كل عملية بشكل منفصل. ولكن في ظروف محددة، فإن من الضروري تطبيق معايير الإعراف على الأجزاء المحددة لعملية واحدة من أجل أن تعكس جوهر العملية، على سبيل المثال، عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً مقابل خدمة لاحقة، فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي تقدم بها الخدمة، وبالعكس، تطبق معايير الإعراف على عمليتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه العمليات مترابطة معاً بطريقة لا يمكن معها فهم الأثر التجاري بدون الإشارة إلى سلسلة العمليات ككل، على سبيل المثال، قد يبيع المشروع بضائع

ويدخل في نفس الوقت بإتفاق منفصل لشراء البضائع في وقت لاحق، مغنية بذلك التأثير الجوهري للعمليات، في مثل هذه الحالة تتم معالجة الصليتين معا.

بيع البضائع

- ١٤ يجب الإعراف بالإيراد بيع البضائع عند الوفاء بكافة الشروط التالية :
- (أ) قام المشروع بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري؛
 - (ب) لا يحتفظ المشروع بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية ولا بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة؛
 - (ج) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة ؛
 - (د) إن من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصلية إلى المشروع؛ و
 - (هـ) يمكن قياس التكاليف التي تكبدت أو سيتم تكبدها في الصلية بصورة موثوقة.

١٥ تتطلب عملية التقدير لمنى قام المشروع بنقل المخاطر الهامة ومنافع الملكية إلى المشتري أن يتم فحص الظروف المتعلقة بالصلية، ففي أغلب الحالات يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، وهذه هي الحالة لمعظم مبيعات المفرق، أما في حالات أخرى فيكون تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة.

١٦ إذا احتفظ المشروع بالمخاطر الهامة للملكية لا تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي لا يعترف بالإيراد ويمكن للمشروع أن يحتفظ بالمخاطر بعدة طرق، من أمثلة الحالات التي يحتفظ بها المشروع بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية ما يلي :

- (أ) عندما يحتفظ المشروع بالمسؤولية نحو الأداء غير المرضي الذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية؛
- (ب) عندما يعتمد استلام الإيراد من عملية بيع معينة على تحقق إيراد للمشتري من بيع البضائع؛
- (ج) عندما تشحن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب جزء هام من العقد إلا أن المشروع لم يكمل تنفيذه بعد؛ و
- (د) عندما يحق للمشتري فسخ لشراء لمحبب محدد في عقد البيع ويكون المشروع غير متأكد من احتمال إرجاع البضاعة.

١٧ إذا احتفظ المشروع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية، تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي يعترف بالإيراد المتعلق بها. على سبيل المثال، قد يحتفظ بائع بالملكية القانونية للبضائع لمجرد حماية الحصول المبلغ المستحق، في مثل هذه الحالة، إذا نقل المشروع المخاطر والمنافع الهامة للملكية تعد العملية عملية بيع ويعترف بالإيراد المتعلق بها. وكمثال آخر على احتفاظ المشروع فقط بمخاطرة غير هامة للملكية، يمكن أن يكون بيع المفرق عندما يكون من حق العميل رد البضاعة إذا كان غير مقتنع بها،

حيث يعترف بالإيراد في مثل هذه الحالات وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية والإعتراف بالإلتزام المتعلق بهذه المردودات بناء على التجربة السابقة وغيرها من العوامل الأخرى ذات العلاقة.

١٨ يتم الإعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعمليّة إلى المشروع. في بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً حتى يتم استلام المقابل أو حتى يزول عدم التأكد. على سبيل المثال قد لا يكون مؤكداً أن تمنح سلطة حكومية لأجنبية تصريحا بتحويل المقابل عن عملية بيع في بلد أجنبي، ولكن عندما يمنح التصريح ترول حالة عدم التأكد ويعترف بالإيراد. على أنه عندما ينشأ شك بخصوص المقدرة على تحصيل مبلغ تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح مسترجاعه لمراً تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ الذي أصبح مسترجاعه لمراً غير محتمل يعترف به كمصرف وليس كتحويل لمبلغ الإيراد الأصلي المعترف به سابقاً.

١٩ يتم الإعتراف بالإيراد والمصروفات التي تعود لنقص العمليّة أو لحدث آخر معاً في نفس الوقت، ويشير إلى هذا الإجراء عموماً بمقابلة الإيرادات بالمصروفات. يمكن حساب المصروفات على نحو موثوق به بما في ذلك التكاليف والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها بعد شحن البضائع عندما تتحقق الشروط الأخرى للإعتراف بالإيراد. ولكن لا يمكن الإعتراف بإيراد عندما لا يمكن قياس المصروفات بصورة موثوقة، وفي مثل هذه الظروف يعترف بأي مقابل مستلم عن بيع السلع كإيراد.

تقديم الخدمات

٢٠ عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العمليّة التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد المتعلق بالعمليّة بالرجوع إلى مرحلة إجتاز العمليّة بتاريخ الميزانية العمومية، ويمكن تقدير نتائج العمليّة على نحو موثوق به عند الوفاء بكامل الشروط التالية:

- (أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة؛
- (ب) من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعمليّة سوف تتدفق إلى المشروع؛
- (ج) يمكن قياس مرحلة إجتاز العمليّة بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ الميزانية العمومية؛ و
- (د) يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل العمليّة والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به.*

٢١ يشار إلى الإعتراف بالإيراد بالرجوع إلى مرحلة إجتاز العمليّة بطريقة نسبة الإنجاز. تحت هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترة المحاسبية التي يتم فيها تقديم الخدمات، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأسس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية. كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقد الإنشاء"، الإعتراف بالإيراد على هذا الأسس، وعموماً

* انظر أيضاً الفصير ٢٧ - تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقد التأميرو

انظر أيضاً الفصير ٢١ الإيراد - عمليات المباشرة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية.

تطبيق متطلبات ذلك المعيار على الاعتراف بالإيراد وما يرتبط به من مصروفات للعمليات التي تتضمن تقديم خدمات.

٢٢ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعمليّة سوف تتدفق إلى المشروع، ولكن عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ ما كان مشمولاً بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد استرجاعه أمراً محتملاً يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الذي اعترف به أساساً .

٢٣ يستطيع المشروع عادة الوصول لتقديرات موثوقة بعد أن يكون قد توصل إلى اتفاق حول ما يلي مع الأطراف الأخرى للعمليّة :

- (أ) حقوق كل طرف القابلة للتطبيق بخصوص الخدمات التي ستقدم وتسلم من قبل الأطراف؛
- (ب) المقابل الذي سيتم تبادلها؛ و
- (ج) طريقة وشروط السداد.

كما أنه من الضروري للمشروع عادة أن يكون لديه نظام داخلي فعال لإعداد الميزانيات للتقديرية وإعداد التقارير المالية. يراجع المشروع، ويحل عند الضرورة، تقديرات الإيراد عند تقديم الخدمة ولا تكل الحاجة لمثل هذه المراجعات بالضرورة على أن تنتج العمليّة لا يمكن تقديرها على نحو يمكن الوثوق به.

٢٤ يمكن تحديد درجة إنجاز العمليّة بطرق شتى، ويستخدم المشروع الطريقة التي تقيس بطريقة موثوقة للخدمات المقدمة. اعتماداً على طبيعة العمليّة يمكن أن تضم هذه الطرق ما يلي :

- (أ) إجراء مسوحات للعمل المنجز؛
- (ب) الخدمات المقدمة لتاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب أن تقدم؛ أو
- (ج) ما تمثله التكاليف المتكبدة لتاريخه نسبة إلى تكاليف العمليّة الإجمالية المقررة. إن التكاليف التي تتعلق بالخدمات التي قدمت لتاريخه فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف المتكبدة لتاريخه. كذلك فإن التكاليف التي تكس الخدمات التي اكتمت أو التي ستقدم فقط هي التي يتم شمولها في التكاليف الإجمالية المقررة للعمليّة .

إن دفعات الإنجاز والدفعات المقدمة من العملاء لا تكفي في أغلب الأحوال للخدمات المقدمة.

٢٥ لأسباب عمليّة، عندما يتم إنجاز الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة المحددة، ما لم يوجد إقبات أن هناك طريقة أفضل تمثل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون أحد الأعمال المحددة أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، يوجب الاعتراف بالإيراد حتى يتم تنفيذ ذلك العمل الهام.

٢٦ عندما لا يمكن تقدير نتيج العمليّة التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة القابلة للإسترداد.

٢٧ خلال المرحل الأولية للعملية فإنه غالباً لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة، ومع هذا فقد يكون من المحتمل أن المشروع سيسترد تكاليف العملية التي تكبدتها. لذلك يعترف بالإيراد فقط في حدود التكاليف المتكبدة التي من المتوقع استردادها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة فيجب عدم الاعتراف بأي ربح.

٢٨ عندما لا يمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به ولا يكون من المحتمل استرداد التكاليف التي تم تكبدتها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف، وعندما تزول حالة عدم التأكيد التي منعت تقدير النتائج بصورة موثوقة فإنه يعترف بالإيراد بموجب الفقرة ٢٠ وليس بموجب الفقرة ٢٦.

الفقدان والأرباح والأرباح الأسهم

٢٩ يعترف بالإيراد التلقائي عن استخدام الآخرين لأصول المشروع التي تدر فائدة أو أرباح أو أرباح أسهم على ضوء الأسس المبينة في الفقرة ٣٠ عندما :

- (أ) يكون محتملاً أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع؛ و
- (ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد على نحو موثوق به.

٣٠ يجب الاعتراف بالإيراد على الأسس التالية :

(أ) يعترف بالفقدان على الأسس الزمنية التتبعي الذي يأخذ في الحساب محل الفقدان الفعلي المتحقق على الأصل؛

(ب) يعترف بالجماعات على أساس الاستحقاق بناء على جوهر الإثباتية ذات العلاقة ؛ و

(ج) يعترف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العوائد.

٣١ [تم إلغاؤها]

٣٢ إذا استحققت فوائد غير مدفوعة قبل امتلاك استثمار ذو فائدة فيجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتي ما قبل الامتلاك وما بعد الامتلاك، ولا يعترف إلا بجزء ما بعد الامتلاك كإيراد. عندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صفائي أرباح ما قبل الامتلاك، فإنه يجب طرح هذه الأرباح من كلفة الأسهم، وعندما يكون من الصعب إجراء هذا للتوزيع إلا على أساس جزائي، فيجب الاعتراف بهذه الأرباح كإيراد، إلا إذا كان من الواضح إنها تمثل استرداداً لجزء من كلفة أسهم الملكية.

٣٣ تستحق الجماعات طبقاً لشرط الإثباتية المناسبة، وعادة ما يعترف بها على هذا الأساس، إلا إذا كان من الملائم أخذين في الاعتبار جوهر الإثباتية، الاعتراف بالإيراد على أساس آخر منظم معقول.

٣٤ يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع. ولكن عندما تنشأ حالة عدم تأكيد حول قابلية مبلغ للحصول تم تضمينه في الإيراد، فإن

المبلغ غير القابل للتحويل أو المبلغ الذي لم يعد استرداده أمراً محتملاً، يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أساساً.

الإفصاح

٣٥ يجب على المشروع أن يوضح عما يلي :

(أ) المبيعات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإيجاز للعنصرية التي تتضمن تقديم خدمات؛

(ب) مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال للفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن :

(١) بيع البضائع؛

(٢) تقديم الخدمات؛

(٣) الفائدة؛

(٤) الجماعات؛

(٥) أرباح الأسهم. و

(ج) مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات والمتضمن في كل صنف هلم من الإيرادات .

٣٦ يوضح المشروع عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة يمكن أن تنشأ الالتزامات والأصول الطارئة من بنود مثل تكاليف الضمان والإدعاءات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

تاريخ النفاذ

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق

هذا الملحق توضيحي فقط ولا يمثل جزءاً من هذه المعايير، والهدف منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها في عدد من الحالات التجارية. تركز الأمثلة على خصائص محددة من العملية ولا تمثل مناقشة شاملة للعوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر في الاعتراف بالإيراد. تفترض الأمثلة إمكانية قياس الإيرادات بصورة موثوقة، وأن من المحتمل أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق إلى المشروع، وأن التكاليف التي تم أو سيتم تكبدها يمكن قياسها بصورة موثوقة. إن الأمثلة الواردة لا تحل المعايير أو تتجاوزها.

بيع البضائع

إن القوانين في البلدان المختلفة قد ينجم عنها تحقيق أسس الاعتراف في هذا المعيار في أوقات مختلفة، وبشكل خاص قد يحدد القانون الوقت الذي ينقل به المشروع ومخاطر ومنافع الملكية الهامة، لذلك يجب أن تقرأ الأمثلة في هذا الملحق في سياق القوانين المتعلقة ببيع البضائع في البلد الذي تحدث فيه العملية.

١ المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها ولكن يتأخر فيها التسليم بناءً على طلب المشتري إلا أن المشتري يحصل على حق الملكية ويقبل الفاتورة.

يعترف بالإيراد عندما يحصل المشتري على حق الملكية، شريطة:

(أ) أن يكون التسليم محتلاً؛

(ب) أن البند موجود ومحدد، وجاهز للتسليم إلى المشتري حين الاعتراف بعملية البيع؛

(ج) يعترف المشتري بشكل محدد بتطبيقات التسليم الموزع؛ و

(د) تطبيق شروط السداد العادية.

لا يعترف بالإيراد لمجرد أن هناك نية لشراء أو صنع البضاعة لتوفيرها في وقت التسليم.

٢ البضائع المشحونة بموجب شروط:

(أ) التركيب والفحص

يعترف بالإيراد عادةً عندما يقبل المشتري للتسليم ويكون التركيب والاختيار قد تم، ولكن يعترف بالإيراد حالاً عند قبول المشتري للتسليم عندما:

(١) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، على سبيل المثال، تركيب مستقبل تلفزيوني جرى

اختباره في المصنع ولا يتطلب إلا الإخراج من التنظيف ووصل التيار الكهربائي والهوائي

له؛ أو

(٢) عندما يتم الفحص فقط لأغراض التحديد النهائي لأسعار العقد، على سبيل المثال، شحنة من

خامات الحديد أو السكر أو فول الصويا.

(ب) عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدد لرد البضاعة.

إذا كان هناك عدم تأكيد حول احتمالية الرد، يعترف بالدخل عندما تكون الشحنة قد قبلت رسمياً من قبل المشتري أو أن البضائع قد سلمت وتكون الفترة الزمنية لحق الرضا قد انقضت.

(ج) بضائع الأمانة التي يتمد بها المستلم (المشتري) ببيع البضائع نيابة عن الشاحن (البايع).

يعترف بالإيراد من قبل الشاحن عندما تباع البضائع من قبل المستلم إلى طرف ثالث.

(د) البيع نقداً عند التسليم :

يعترف بالإيراد عندما يتم التسليم واستلام النقدية بواسطة البائع أو وكيله.

٣ المبيعات التي بموجبها يتم تسليم البضائع فقط بعد أن يتم المشتري دفعة الأخيرة من سلسلة الأقساط.

يعترف بالإيراد من مثل هذه المبيعات عندما يتم تسليم البضائع، ولكن عندما توضح الخبرة أن معظم مثل هذه المبيعات تتم في النهاية، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عند استلام دفعة كبيرة بشرط أن تكون البضائع موجودة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.

٤ الطلبات التي يتم فيها استلام دفعة كاملة (أو جزئية) من الثمن مقدماً قبل شحن البضاعة التي لا تكون موجودة حينها، على سبيل المثال، سيتم صنع البضائع لاحقاً أو ستسلم مباشرة للعميل من قبل طرف ثالث.

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم البضائع إلى المشتري.

٥ اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (عدا عمليات المقايضة) التي بموجبها يوافق البائع على إعادة شراء نفس البضائع المباعة في وقت لاحق أو عندما يكون البائع حق إعادة الشراء أو يكون للمشتري حق إزلم البائع بإعادة شراء البضاعة.

يجب تحليل شروط الاتفاقية للتأكد فيما إذا كان البائع قد نقل فعلاً مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري، وعندما يعترف بالإيراد، لكن عندما يحتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية حتى لو تم نقل الملكية، تعتبر العملية عملية تمويل لا ينشأ عنها إيراد.

٦ البيع لإطراف وسيطة مثل الموزعين والوسطاء وغيرهم لإعادة البيع.

يعترف عادة بالإيراد من هذه المبيعات عندما يتم تمرير مخاطر ومنافع الملكية، ولكن إذا قام البائع جوهرياً بعمل الوكيل فيعالج البيع كبيع برسم الأمانة.

٧ الاشتراكات في المنشورات والبنود المشابهة.

عندما تكون البنود المشمولة ذات قيمة متماثلة في كل فترة زمنية، فإنه يعترف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة التي يتم فيها إرسال البنود. لكن عندما تكون البنود متغيرة القيمة من فترة إلى أخرى، فإنه يعترف بالإيراد على أساس قيمة مبيعات البند الذي تم إرساله بالنسبة إلى قيمة للمبيعات الكلية للتقديرية لكافة البنود المغطاة بالإشتراك.

٨ المبيعات بالتقسيط، حيث يتم استلام المقابل على أقساط.

يعترف بالإيراد الذي يعزى إلى سعر البيع، صافي من الفائدة في تاريخ البيع. سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل، ويتم تحديده بواسطة خصم الأقساط القابلة للحصول باستخدام سعر فائدة مستتب. يعترف بخصم الفائدة كإيراد كلما اكتسب على أساس زمني وأخذ في الاعتبار سعر الفائدة المستتب.

١٨ مبيعات العقارات.

يعترف بالإيراد عادة عند انتقال حق الملكية للقانوني إلى المشتري. على أنه وفق بعض التشريعات قد تؤول الحصة العادلة في عتار قبل انتقال حق الملكية القانوني وعليه تنتقل مخاطر ومنافع الملكية في تلك المرحلة. في مثل هذه الحالات، وبشرط عدم بقاء أعمال هامة يجب أن ينجزها البائع بموجب العقد، قد يكون من المناسب الاعتراف بإيراد. ولأن كان البائع ملتزم بإنجاز أعمال هامة بعد انتقال حق الملكية للعادل و/أو حق الملكية القانوني فإنه يعترف بالإيراد مع إنجاز الأعمال، وكمثل على ذلك بناءً لو مرفق آخر لم يكتمل إنشاؤه.

في بعض الأحيان يمكن أن يباع عقار ويبقى هناك درجة من استمرارية الارتباط مع البائع بحيث أن مخاطر ومنافع الملكية لم تنتقل. من أمثلة ذلك اتفاقيات البيع وإعادة الشراء والتي تحتوي على خيارات الشراء والبيع، واتفاقيات تضمن بموجبها إشغال العقار لمدة محدودة، أو تكفل عائداً على استثمار المشتري لمدة محددة. في مثل هذه الحالات فإن طبيعة ومدى ارتباط البائع المستمر يقرر كيف تتم المحاسبة عن العملية، فقد تتم المحاسبة عنها كمالية بيع أو عملية تمويل أو عقد إيجار أو ترتيبات أخرى متعلقة بمشاركة الأرباح. فإذا تمت المحاسبة عنها كبيع فإن ارتباط البائع المستمر قد يؤخر الاعتراف بالإيراد.

على البائع كذلك أن يأخذ في الاعتبار وسائل الدفع والدليل على إلتزام المشتري بتمام عملية الدفع على سبيل المثال، عندما يكون إجمالي الدفعات المستلمة، بما في ذلك الدفعة الأولية التي سدها المشتري أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري لا توفر أدلة كافية على إلتزام المشتري بتمام الدفع، فإنه يعترف بالإيراد فقط في حدود النقد المستلم.

تقديم الخدمات

١٠ رسوم التركيب

يعترف برسوم التركيب كإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التركيب، إلا إذا كانت هذه الرسوم عرضية نسبة إلى بيع المنتج عندئذ يعترف بها عند بيع البضائع.

١١ رسوم الخدمات المشمولة في سعر المنتج

عندما يضم سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (على سبيل المثال، دعم المنتجات وتعزيزها في مبيعات برامج الحاسوب الآلي) فإن هذا المبلغ يؤجل ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمة، ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمات بموجب الاتفاقية مع ربح مغفول على هذه الخدمات.

١٢ عموالات الإعلان

يعترف بعمولات الإعلان عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور، أما عمولة إنتاج الإعلان فيعترف بها بناءً على مرحلة إتمام المشروع.

١٣ عموالات وكالة التأمين

يتم الاعتراف بعمولات وكالة التأمين المستلمة أو القابلة للإستلام التي لا تتطلب تقديم مزيد من الخدمة كإيراد بتاريخ البدء الفعلي أو تاريخ تجديد عقود التأمين، ولكن عندما يكون من المحتمل أنه سيطلب

من الوكيل تقديم المزيد من الخدمة لثناء عمر الوثيقة فإنه يجري تأجيل الصمولة، أو جزء منها، للإعتراف بها كإيراد خلال فترة سريان الوثيقة.

١٤ رسوم الخدمات المالية

يعتمد الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية على الأغراض التي من أجلها تم وضع الرسوم وعلى الأساس المحاسبي المستخدم في معالجة الأداة المالية المرتبطة بها هذه الرسوم، فوصف رسوم الخدمات المالية قد لا يكون دالاً على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة، لذلك يجب للتمييز بين الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية، والرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات، والرسوم التي تكتسب عند تنفيذ عمل هام.

(أ) الرسوم التي تمثل جزءاً من العائد الفعلي على الأداة المالية

مثل هذه الرسوم تعالج عادة كرسوم للخدمة الفعلي، ولكن إن كانت الإدارة المالية متنقلة بالقيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي بها، فإنه يعترف بالرسوم كإيراد عند الإعتراف الأولي بهذه الأداة.

(١) رسوم لتنظيم التي سلمها المشروع وتعود إلى إصدار أو تملك أداة مالية محتفظ بها كاستثمار من قبل المشروع.

قد تتضمن مثل هذه الرسوم تعويضاً عن بعض النشاطات مثل تقييم الحالة المالية للمقرض، وتقييم وتسجيل الضمانات، وترتيبات الضمانات الأخرى والتقلوض بشأن شروط الأداة، وتحضير ومعالجة الوثائق، وإنهاء العملية. تعتبر هذه الرسوم جزءاً مكملًا من استمرارية الارتباط بالإدارة المالية الناتجة، لذلك تؤجل بالإضافة إلى أي تكاليف مباشرة ذات علاقة ويعترف بها كرسوم للخدمة الفعلي.

(٢) رسوم الإلتزام المستمدة من قبل المشروع لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإلتزام خارج نطاق المعيار ٣٩.

إذا كان من المحتمل أن المشروع سيخضع في ترتيبات إقراض محددة وإلتزام القروض ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة ٣٩، تعتبر رسوم الإلتزام تعويض عن المتابعة المستمرة لتمام الأداة المالية وتؤجل هي والتكاليف المباشرة ذات الصلة ويعترف بها كرسوم للخدمة الفعلي/وفي حالة انقضاء الإلتزام دون أن يمنح المشروع القرض. إلتزام القرض الذي هو ضمن نطاق المعيار ٣٩ يعترف بالرسوم كإيراد بتاريخ انقضاء الإلتزام.

(٣) رسوم للقروض مقابل الرهون المقبوضة من إصدار الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المضافة.

تمثل هذه الرسوم جزءاً أساسياً من عملية الدخول في إلتزام مالي. وعندما لا يتم تصنيف الإلتزام المالي على أنه إلتزام مالي بقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يتم تضمين رسوم للقروض مقابل الرهون المقبوضة، مع تكاليف المعاملة المتكبدة ذات العلاقة، في المبلغ الأولي المسجل للإلتزام المالي ويتم الإعتراف بها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي.

وتميز المنشأة بين الرسوم والتكاليف التي تمثل جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للإلتزام المالي ورسوم القروض مقابل الرهون وتكاليف المعاملة التي تتعلق بحق تقديم الخدمات، مثل خدمات إدارة الإستثمار .

(ب) الرسوم التي تكتسب مع تقديم الخدمات

(١) رسوم خدمات القرض :

يعترف برسوم خدمات القرض التي تحملها المنشأة كإيراد مع تقديم الخدمة.

(٢) رسوم الإلتزام لتنظيم أو شراء قرض عندما تكون فرصة الإيداع خارج نطاق المعيار ٣٩ .

إذا لم يكن من المرجح إيراد ترتيب إقراض محدد وكان الإلتزام القرض خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم الإعتراف برسم الإلتزام كإيراد على أساس الحصة الزمنية خلال فترة الإلتزام. ويتم محاسبة الإلتزامات القرض التي تتدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كمشتقات ويتم قياسها بالقيمة العادلة.

(٣) رسوم إدارة الإستثمار

يتم الإعتراف بالرسوم المتكبدة لإدارة الإستثمارات كإيراد عندما يتم تقديم الخدمات.

ويتم الإعتراف بالتكاليف المتزايدة التي تنسب بشكل مباشر إلى تأمين عقد إدارة استثمار كأصل معين إذا كان يمكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بشكل موثوق وإذا كان من المرجح أنه سيتم استردادها. وكما هو الحال في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن التكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من الممكن أن لا يتم تكبدها لو لم يتم المنشأة بتأمين عقد إدارة الإستثمار. ويمثل الأصل حق المنشأة التعاقد في الانتفاع من تقديم خدمات إدارة الإستثمار، ويتم إطفائه حيث تعترف المنشأة بالإيرادات ذات العلاقة. وإذا كانت تملك المنشأة محفظة من عقود إدارة الإستثمار، يمكنها أن تقيم قابلية استردادها على أساس المحفظة.

وترتبط بعض عقود الخدمات المالية بإنشاء واحدة أو أكثر من الأدوات المالية وتقديم خدمات إدارة الإستثمار. ومثال على ذلك عقد التوفير الشهري طويل الأجل المرتبط بإدارة مجموعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية. ويميز مقدم الحد بين تكاليف المعاملة التي ترتبط بإنشاء الأداة المالية وتكاليف تأمين حق تقديم خدمات إدارة الإستثمار.

(ج) الرسوم التي تكتسب على تنفيذ عمل هام هو أكثر أهمية من أي عمل آخر .

يعترف بالرسوم كإيرادات عند إجاز العمل الهام، كما في الأمثلة أدناه :

(١) عمولة تخصيص أسهم لسيل

يعترف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم.

(٢) رسوم لقاء ترتيب قرض بين مقرض ومقترض

يعترف بالرسوم كلياً عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) رسوم ترتيب القروض المشتركة:

إن رسوم القرض المشترك التي يستلمها المشروع التي يقوم بترتيب قرض ولا تحتفظ بجزء من صافي القرض لنفسها (أو تحتفظ بجزء بنفس المبدأ الفعلي للمخاطر المماثلة كالمشاركين الآخرين) هي تعويض مقابل خدمة ترتيب القرض المشترك. كمثل الرسوم المعترف بها كلياً عند إتمام القرض المشترك.

١٥ رسوم الدخول

يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والأحداث الأخرى الخاصة عند وقوع الحدث وفي حالة بيع مشترك في عدد من الأحداث (النشاطات) يوزع الرسم بين الأحداث على أساس يعكس مدى إنجاز الخدمات المتعلقة بكل حدث.

١٦ رسوم الدراسة

يعترف بالإيراد خلال فترة للدراسة.

١٧ رسوم الإشتراك، والدخول والعضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط ويجب الدفع مقابل الخدمات أو المنتجات الأخرى بشكل منفصل، أو إذا كان هناك رسم لامتياز سنوي، فإنه يعترف بالرسم كلياً عندما لا يوجد شك جوهري بالنسبة للفترة على التحصيل. أما إذا كان الرسم يؤجل العضو للخدمات أو منشورات توفر أثناء فترة العضوية، أو لشراء بضائع أو خدمات بأسعار أقل من الأسعار المطلوبة من غير الأعضاء، فإنه يعترف بها على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

١٨ رسوم الإمتياز

قد تغطي رسوم الإمتياز تقديم الخدمات المبنية واللاحقة، والمعدات والأصول الملموسة الأخرى والخبرة الفنية، وعليه يعترف برسوم الإمتياز كلياً على أساس يعكس الغرض من تحميل الرسم. تعتبر الطرق التالية مناسبة للاعتراف برسوم الإمتياز :

(أ) تزويد معدات وأصول ملموسة أخرى

يعترف بالمبلغ كلياً، على أساس القيمة العادلة للأصول المباعة، عندما يتم تسليم البند أو نقل الملكية.

(ب) تقديم الخدمات الأولية واللاحقة

رسوم تزويد الخدمات المستمرة سواء كانت جزء من الرسم الأولي أو رسم منفصل، يعترف بها كلياً مع تقديم الخدمات. عندما لا يغطي الرسم المنفصل تكلفة الخدمات المستمرة ومبلغ محوّل من الربح، يؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة ورجح محوّل على هذه الخدمات ليعترف به كلياً مع تقديم الخدمات.

قد تتطلب اتفاقية الإمتياز قيام مفتح الإمتياز بتزويد معدات ومخزون أو أصول ملموسة أخرى، بسعر يقل عن السعر الذي يحمل للآخرين أو بسعر لا يسمح بربح محوّل على هذه المبيعات. في هذه الحالات، يؤجل جزء من الرسم الأولي، يكفي لتغطية التكاليف المقدرة زيادة على ذلك

السعر ويسمح ببيع مخول على هذه المبيعات يعترف به خلال الفترة التي يتوقع أن تباع خلالها البضائع إلى المستفيد من الإمتياز، ويعترف برصيد الرسم كدخل عندما يكون قد تم جوهرياً إنجاز كافة الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الإمتياز (مثل المساعدة في اختيار الموقع، وتدريب العاملين، والتسويق والدعاية). التي أنجزت بشكل جوهري.

قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى في اتفاقية امتياز لمنطقة جغرافية على عدد المحلات الفردية التي تقام في المنطقة. في هذه الحالة، يعترف بالرسوم التي تعزى للخدمات الأولية كإيراد نسبة إلى عدد المحلات التي تكون الخدمات الأولية فيها قد أنجزت بشكل جوهري.

إذا كان الرسم الأولي سوف يحصل على فترة ممتدة وكان هناك عدم تأكيد هام بخصوص التحصيل الكامل، فانه يعترف بالرسم عند استلام الأقساط النقدية.

(ج) رسوم الإمتياز المستمرة

الرسوم المحملة لقاء الاستخدام المستمر للحقوق الممنوحة بموجب الاتفاقية، أو لقاء الخدمات الأخرى المزودة خلال فترة الاتفاقية، يعترف بها كإيراد عند تقديم الخدمات أو استخدام الحقوق.

(د) عمليات الوكالة

قد تحدث العمليات بين مانح الإمتياز والمستفيد من الإمتياز بحيث تتضمن، في جوهرياً قيام مانح الإمتياز بالعمل كوكيل للمستفيد من الإمتياز، على سبيل المثال يطلب مانح الإمتياز لوزم وبعد ترتيبات لتسليمها إلى المستفيد من الإمتياز بدون ربح. لا تؤدي مثل هذه العمليات إلى تحقيق إيراد.

١٩ رسوم تطوير برنامج الحاسب الآلي المدة حسب الطلب

يعترف برسوم برنامج الحاسوب المطورة خصيصاً كإيراد بناءً على مرحلة إنجاز هذا التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم التي تتم بعد التسليم.

الفقرة والأصول ولإرباح الأسهم

٢٠ رسوم الرخص والجماليات

بالنسبة للرسوم والجماليات المدفوعة مقابل استخدام أصول المشروع (مثل العلامات التجارية، وحقوق الاختراع، وبرنامج الحاسب الآلي، وحقوق الاختراع، وبرنامج الحاسب الآلي، وحقوق التأليف الموسيقي والتسجيلات والأفلام) فإنه يعترف بها طبقاً لجوهر الاتفاقية، ولكن من ناحية عملية، يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الاتفاقية. على سبيل المثال، عندما يكون للرخص له حق استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن.

إن حالة الحقوق لقاء مبلغ ثابت أو كفاية بدون حق استرداد بموجب اتفاق غير قابل للإلغاء يسمح للرخص له باستغلال الحقوق بحرية ولا تبقى على مانح الرخصة التزامات ولجنة الوفاء تعتبر في جوهرياً عملية بيع، مثال ذلك، اتفاقية ترخيص لاستخدام برنامج حاسوب حيث لا يوجد على المرخص التزامات بعد التسليم ومثال آخر، منح حقوق عرض فيلم في الأسواق حيث لا يوجد رقابة على الموزع ومن غير المتوقع استلام إيرادات إضافية من المبيعات، في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عند وقت البيع.

في بعض الأحيان يكون استلام رسم ترخيص أو أكلة معتمداً على حصول حدث مستقبلي. في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن الرسم أو الأكلة سوف تستلم، وهذا يتم عادة عند حصول الحدث.

معايير المحاسبة الدولية ١٩

منافع الموظفين

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية منافع الموظفين المكسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإقصادات الصادرة بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

اللتفات
مقدمة ١ - مقدمة ١٢

١ - ٦	المقدمة
٧	معيار المحاسبة الدولي ١٩
٤٢ - ٨	منافع الموظفين
٢٢ - ١٠	الهدف
١٠	التنطلق
١٦ - ١١	تعريفات
٢٢ - ١٧	منافع الموظفين قصيرة الأجل
٢٣	الإعتراف والقياس
٢٨ - ٢٤	كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل
٣٢ - ٢٩	حالات التوقيف قصيرة الأجل المعوضة
٣٤ - ٣٤ ب	خطط المشاركين في الربح والمكافآت
٣٨ - ٣٦	الإصلاح
٤٢ - ٣٩	منافع ما بعد انتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة
٤٧ - ٤٣	خطط أصحاب العمل المتحددين
٤٥ - ٤٤	خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة
٤٧ - ٤٦	خطط الدولة
١١٩ - ٤٨	المنافع المؤمن عليها
٦٢ - ٤٩	منافع ما بعد انتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة
٥٣ - ٥٢	الإعتراف والقياس
٦٠ - ٥٤	الإصلاح
٦٢ - ٦١	منافع ما بعد انتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة
٦٣ - ٦٣	الإعتراف والقياس
٦٦ - ٦٤	محاسبة الالتزام الضمني
٧١ - ٦٧	الميزانية العمومية
٧٧ - ٧٢	الربح أو الخسارة
٨٢ - ٧٨	الإعتراف والقياس: القيمة الحالية للإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية
٩١ - ٨٣	أسلوب التقييم الإكتواري
٩٥ - ٩٢	إسناد المنافع لفترات الخدمة
١٠١ - ٩٦	الإقتراضات الإكتوارية
١٠٧ - ١٠٢	الإقتراضات الإكتوارية: سعر الخصم
١٠٤ - ١٠٢	الإقتراضات الإكتوارية: الروتب والمنافع والتكاليف الطبية
١٠٤ - ١٠٤	المكاسب والخسائر الإكتوارية
١٠٧ - ١٠٥	تكلفة الخدمة السابقة
١٠٨	الإعتراف والقياس: أصول الخطة
١١٥ - ١٠٩	قيمة العادلة لأصول الخطة
١١٩ - ١١٦	لتعويضات
١١٧ - ١١٦	العائد على أصول الخطة
١١٨	إدماج منشآت الأعمال
١١٩	التخفيضات والتسويات
	العرض
	التقاص
	التمييز على أساس الجاري/غير الجاري
	المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد انتهاء الخدمة

١٢٥ - ١٢٠	الإفصاح
١٣١ - ١٢٦	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
١٣٠ - ١٢٨	الإعتراف والقياس
١٣١	الإفصاح
١٤٣ - ١٣٢	منافع نهاية الخدمة
١٣٨ - ١٣٣	الإعتراف
١٤٠ - ١٣٩	القياس
١٤٣ - ١٤١	الإفصاح
١٥٦ - ١٥٣	حكم انتقالية
١٦٠ - ١٥٧	تاريخ النفاذ
	الملاحق
	أ. مثال توضيحي
	ب. المصاحبات البضحية
	ج. توضيح تطبيق الفقرة ٥٨أ
	د. مصادقة المجلس على تعديل ٢٠٠٢
	هـ. الرأي المعارض (تعديل ٢٠٠٢)
	و. التعديلات على بيانات أخرى
	ز. موافقة المجلس على تعديل ٢٠٠٤
	ح. الرأي المعارض (تعديل ٢٠٠٤)
	أساس الاستنتاج

إن معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" مبين في الفترة ١-١٦٠. تتسوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي ١٩ في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات، مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل لمنافع الموظفين، وهو يحل محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ 'منافع الموظفين'، الذي اعتمد في عام ١٩٩٢. يحتوي الملحق (٣) على التفسيرات الرسمية عن المعيار القديم (أساس الاستنتاجات)، ولا يتناول المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ 'المحاسبة والتقارير عن برنامج منافع التقاعد'.

مقدمة ٢ يحدد هذا المعيار خمس فئات لمنافع الموظفين:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا كانت مستحقة خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والسيارات والبضائع أو الخدمات المغفلة أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛

(ب) المنافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة؛

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع المعجز طويلة الأجل، بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات الموزعة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة؛ و

(د) منافع نهاية الخدمة.

مقدمة ٣ يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل عند قيام الموظف بتقديم خدمة مقابل هذه المنافع.

مقدمة ٤ تصنف خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، ويقدم المعيار إرشادات معينة فيما يتعلق بتصنيف خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والخطط ذات المنافع المؤمن عليها.

مقدمة ٥ بموجب خطط المساهمات المحددة تكف المنشأة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (صندوق)، ولا يكون عليها إلزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف بالمساهمات في خطة محددة عندما يقدم الموظف خدمة مقابل هذه المساهمات.

مقدمة ٦ تعرف كافة خطط المنافع الأخرى ما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط منافع محددة، وقد لا تكون خطط المنافع المحددة مموله أو قد تكون مموله كلياً أو جزئياً، ويتطلب المعيار من المنشأة ما يلي:

(أ) أن لا يكون مسؤولاً فقط عن إلتزاماته القانونية ولكن كذلك عن أي إلتزام ضمني ناتج عن نشاطات المشروع؛

(ب) تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المعرفة والقيمة العادلة لأية أصول خطة لها إنتظام كافٍ بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية مادياً عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقررة لتقييم إلتزاماته وتكاليفه؛

(د) إسناد المنافع لقررات الخدمة بموجب صيغة المنافع للخطوة إلا إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة متزدي إلى مستوى من المنافع أعلى ماديا مما هو في السنوات السابقة؛

(هـ) إستخدام إفتراضات إكتوارية غير متحيزة ومتفقة مع بعضها خلسة بالمتغيرات الديموغرافية (معدل تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (الزيادة المستقبلية في الرواتب والتغيرات في التكاليف الطبية وتغيرت معينة في منافع الدولة)، ويجب أن تكون الإفتراضات المالية بناء على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم تسوية الإلتزامات خلالها؛

(و) تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركات ذات الفوعة العالية (أو على السندات الحكومية في البلدان التي لا يوجد فيها سوق عتيق لهذه السندات) ذات العلة والفترة التي تتفق مع علة وفترة إلتزامات المنافع لما بعد انتهاء الخدمة؛

(ز) طرح القيمة المعادلة لأية أصول خطة من مبلغ الإلتزام المرحل. ويتم معاملة حقوق السداد المعينة التي لا تتأهل كأصول خطة بنفس الطريقة كأصول خطة، فيما عدا أنها تعرض كأصل منفصل وليس تخفيض من الإلتزام؛

(ح) تحديد المبلغ المرحل لأصل بحيث لا يزيد عن صافي إجمالي ما يلي:

(١) أية تكلفة خدمة سابقة وخسائر إكتوارية غير معترف بها ؛ بالإضافة إلى

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة على شكل استردادات من الخطوة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطوة.

(ط) الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المحملة مستحقة؛

(ي) الاعتراف بالمكسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة منافع محددة عندما يحدث التقليص أو التسوية، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة أي تغير ناجم في القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة والقيمة المعادلة لأصول الخطوة والجزء غير المعترف به لأية مكاسب أو خسائر إكتوارية متوقعة بذلك وتكلفة الخدمة السابقة؛ و

(ك) الاعتراف بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:

(١) ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة (قبل خصم أصول الخطوة)؛ و

(٢) ١٠% من القيمة المعادلة لأية أصول خطة.

الجزء من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها لكل خطة منافع محددة هو الزيادة التي وقعت خارج "النطاق" البالغ ١٠% في تاريخ تقديم التقارير السابق مقسم على معدل الأعمار العاملة الباقية المتوقعة للموظفين المشاركين في الخطوة.

يسمح المعيار كذلك بأساليب منتظمة للإعتراف الأسرع شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من المكاسب والخسائر وتطبيق الأسس بشكل منتظم من فترة لآخرى، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. في الربح أو الخسارة. إلى جانب ذلك

يسمح المعيار للمنشأة الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الاكتوارية في الفترة التي تحدث فيها خارج الربح أو الخسارة في بيان الربح والخسارة المعترف بها.

مقدمة ٧ يتطلب المعيار أسلوب محاسبة أسهل لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل مما تتطلبه المنافع إما بعد إنتهاء الخدمة: يتم الإعتراف بالمكاسب والخسائر الاكتوارية وتكلفة للخدمة السابقة في الحال.

مقدمة ٨ منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة لما يلي: قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي أو قرار الموظف الإختياري قبول ترك العمل مقابل هذه المنافع، والحدث الذي يتسبب في نشوء إلترام هو الإنهاء وليس خدمة الموظف، ولذلك يجب أن تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بما يلي:

- (أ) إنهاء خدمة الموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو
- (ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لمرض يقدم لتشجيع ترك العمل الإختياري.

مقدمة ٩ تعتبر المنشأة ملتزمة بالإنتهاء فقط عندما يكون لديه خطة رسمية مفصلة (مع حد أدنى من المحتويات المحددة) للإنتهاء ولا يوجد احتمال قطي بسحبها.

مقدمة ١٠ تصبح منافع نهاية الخدمة مستحقة بعد أكثر من ١٢ شهرا من تاريخ الميزانية العمومية وبالتالي يجب خصمها، وفي حالة المرض الذي يتم لتشجيع ترك العمل الإختياري فإن قياس منافع نهاية الخدمة يجب أن يكون مبنيًا على عدد الموظفين الذي يتوقع قبولهم للمرض.

مقدمة ١١ [تم إلغاؤها]

مقدمة ١٢ هذا المعيار نافذ المفعول للفتترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل فوري، وعند تطبيق المعيار للمرة الأولى يسمح للمنشأة الاعتراف ببلية زيادة ناجمة في إلتراماته الخاصة بمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة على مدى فترة لا تزيد عن خمس سنوات، وإذا نجم عن تطبيق المعيار تخفيض الإلترام يطلب من المنشأة الاعتراف بالإنتفاض في الحال.

مقدمة ١٣ [تم إلغاؤها]

معار المحاسبة الدولية ١٩

منافع الموظفين

الهدف

هدف هذا المعيار بيان المحاسبة والإصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالإعتراف:

- (أ) بالتزام عند قيام موظف بتقديم خدمة له مقابل منافع الموظفين التي سيقيم بدفعها لهم في المستقبل؛ و
- (ب) بمصروف عندما تقوم المنشأة بإستهلاك المنافع الاقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظف في مقابل تبادل منافع للموظف.

النطاق

- ١ يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن منافع الموظفين، ما عدا ما يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ النفع على أساس الأسهم.
- ٢ لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٦ المحاسبة والتقارير عن برنامج منافع التقاعد).
- ٣ ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

- (أ) بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المنشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو منتسبين؛
- (ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المشاريع المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة؛ أو
- (ج) حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام إستراتيجي حيث لا يوجد للمنشأة بديل فطري سوى دفع منافع الموظفين، ولحد الأمثلة على الالتزام الضمني ما يترتب على تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول للعلاقات مع الموظفين.

٤ تشمل منافع الموظفين:

- (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحققت خلال اثني عشر شهرا من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛
- (ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة ما بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية ما بعد انتهاء الخدمة؛
- (ج) منافع للموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الإحتقال بالمسنبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة؛ منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية؛ و
- (د) منافع نهاية الخدمة.

نظرا لأن كل بند محدد في (أ) إلى (هـ) أعلاه له خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة.

٥ تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعملونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بالخصم أو الخدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو أزواجهم أو أبنائهم أو من يعملونهم أو الآخرين مثل شركات التأمين.

٦ يمكن للموظف تقديم الخدمات للمنشأة على أساس دول كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون المدراء وموظفي الإدارة الآخرين.

تعريفات

٧ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

منافع الموظفين هي كافة أشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون.

منافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين (باستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة.

المنافع ما بعد انتهاء الخدمة هي منافع الموظفين (باستثناء منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.

خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتكليف منافع بعد انتهاء فترة الخدمة لموظف ولحد أو أكثر.

خطط المساهمات المحددة هي خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة حيث تقوم المنشأة بموجبها ببيع مساهمات ثابتة في وحدة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليه إلزام قانوني أو ضمني لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن الصندوق يحتفظ بأصول كافية لدفع كافة منافع الموظفين المتوقعة بختمهم في الفترات الحالية والسابقة.

خطط المنافع المحددة هي خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة باستثناء خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتحددين هي خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة (باستثناء خطط الدولة) التي:

- (أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المشاريع التي ليست تحت السيطرة المشتركة؛ و
- (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة على أساس تحديد مستويات المساهمات والمنافع بدون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منافع الموظفين (باستثناء منافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم.

منافع نهاية الخدمة هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة إما:

- (أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) لقرار الموظف الإختلاري بقبول ترك الصل مقابل هذه المنافع.

منافع الموظفين المستحقة هي منافع الموظفين غير المشروطة بالتوظيف المستقبلي.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية بدون خصم لية أصول خطة للدفقات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تكلفة الخدمة الحالية هي الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة الناتجة من خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة هي الزيادة خلال فترة معينة في القيمة الحالية لإلتزام منافع محددة والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التمديد بمقدار فترة واحدة.

أصول الخطة تشمل ما يلي:

(أ) الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع للموظفين طويل الأجل؛

(ب) بوالص تأمين مؤهلة.

الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين طويل الأجل هي أصول (بإستثناء الأصول المالية غير القابلة للتحويل التي يصدرها المشروع)، التي:

(أ) تحتفظ بها الوحدة (الصندوق) المنفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير والموجودة فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين؛

(ب) متوفرة لتستخدم فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين، وأبست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا :

(١) لما أن تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين للخطة أو المنشأة المقدمة للتقارير؛ أو

(٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المقدمة للتقارير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

بوليصة التأمين المؤهلة هي بوليصة تأمين^{*} يصدرها مؤمن ليس طرفاً ذو علاقة (كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للمنشأة المقدمة للتقارير إذا كانت عوائد البوليصة :

(أ) يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين بموجب خطة منافع محددة ؛ و

(ب) أبست متوفرة لدائني المنشأة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة المقدمة للتقارير إلا إذا:

(١) كانت العوائد تمثل أصولاً فاقضة لا تحتاج لها البوليصة لتلبية كافة إلتزامات منافع الموظفين؛ أو

* لا تعتبر بالضرورة بوليصة تأمين المؤهلة عند تأمين، كم التعريف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند تأمين.

(٢) أعيدت الأصول إلى المنشأة المقيمة للتقرير لتعويضه عن منافع الموظفين التي تم دفعها.

القيمة المعللة هي المبلغ الذي يمكن بموجبه مبلغ الأصل أو تسديد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة.

العائد على أصول الخطة هو الفقدان وأرباح الأسهم والإيراد الآخر المأخوذ من أصول الخطة بالإضافة إلى المكاسب والخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول الخطة مخصصاً منها أية تكاليف إدارية الخطة ومخصصاً منها كذلك أية ضريبة مستحقة النفع من قبل الخطة نفسها.

المكاسب والخسائر الإكتوارية تشمل:

- (أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروقات بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما الواقع الفعلي) ؛ و
- (ب) آثار التغيرات في الافتراضات الإكتوارية.

تكلفة الخدمة السابقة هي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في الفترات السابقة الناتجة في الفترة الحالية من إدخال أو إجراء تعديلات في منافع ما بعد نهاية الخدمة أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المنافع أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة).

منافع الموظفين قصيرة الأجل

٨ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل بنوداً مثل :

- (أ) الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛
- (ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم خدماتهم؛
- (ج) المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة؛ و
- (د) المنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والانتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.

٩ محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل تكون عادة غير معقدة لأنه لا يطلب افتراضات إكتوارية لقياس الالتزام أو التكلفة ولا يوجد احتمال بأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصص.

الإعتراف والقياس

كافة منافع الموظفين قصيرة الأجل

١٠ عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية يجب على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصص لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تكفي مقابل تلك الخدمة:

- (أ) كإلتزام (مصرّوف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصص للمنافع يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل

(مصرف منفع مقما) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي؛ و

(ب) كمصرف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإغفال المنفع في تكلفة الأصل (انظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

توضح الفقرات ١١، ١٤ و ١٧ كيف يجب على المنشأة تطبيق هذا المتطلب على منافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غيب معوضة وخطط مشاركة في الأرباح والمكافآت.

حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة

١١ يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غيب معوضة بموجب الفقرة ١٠ كما يلي:

(أ) في حالات تراكم الغياب المعوض عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد من حقوقهم في غيب مستقبلية معوضة؛ و

(ب) في حالة عدم تراكم غيب معوض عند حدوث حالات الغياب.

١٢ يمكن للمنشأة تعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية، ويقسم استحقاق الغيابات المعوضة إلى فئتين:

(أ) تراكمية؛ و

(ب) غير تراكمية.

١٣ الغياب المعوض التراكمي هو ذلك الغياب المرحل ويمكن استخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله، وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات أخرى يستحق الموظفون دفعة نقدية لحالات الاستحقاق غير المستخدم عند تركهم للمشروع)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية لحالات الاستحقاق غير المستخدم عند تركهم للمشروع)، وينشأ الالتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم خدمة تزيد من استحقاقهم للغياب المعوض المستقبلي. ويكون الالتزام قائماً ويتم الاعتراف به حتى ولو كان الغياب المعوض غير مستحق بالرغم من إحتمال أن يؤثر على ذلك الالتزام ترك الموظف قبل استخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر.

١٤ يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تكفه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية.

١٥ يقيس الأسلوب المحدد في الفترة السابقة الالتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم، وفي الحيد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود إلتزام مادي للغياب المعوض غير المستخدم، فطلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون إلتزام الإجازة المرضية مادياً فقط إذا كان هناك اتفاق رسمي أو غير رسمي على أن الإجازة المرضية المنفوعة غير المستخدمة قد تؤخذ على أنها إجازة مدفوعة.

مثال يوضح الفترتين ١٤ و ١٥

منشأة يعمل بها ١٠٠ موظف، وكل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة مقدارها خمسة أيام عمل لكل سنة، ومن الممكن ترحيل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة ميلادية واحدة. تؤخذ الإجازة المرضية أولاً من استحقاق السنة الحالية وبعدها من أي رصيد مرصود من السنة السابقة (على أساس الدلائل أخيراً صادر أولاً)، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X١ يكون معدل الاستحقاق غير المستخدم يومين لكل موظف وتوقع المنشأة بناء على الخبرة السابقة أن يستمر ٩٢ موظفاً أن يستهلكوا أكثر من خمسة أيام إجازة مرضية مدفوعة في عام ٢٠X٢، وأن الموظفين الثمانية الباقين سيأخذون معدلًا مقداره ستة أيام ونصف لكل واحد منهم.

تتوقع المنشأة أنه سيبلغ ١٢ يوماً إضافياً من راتب الإجازة المرضية نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ (يوم ونصف لكل واحد من الموظفين الثمانية)، وعلى ذلك تعترف المنشأة بالإنترام مسلول راتب اثني عشر يوماً من الإجازة المرضية.

١٦ الغياب المعوض غير التراكمي لا يرحل: بمعنى أنه ينقضي إذا لم يتم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله، وهو لا يعطي استحقاقاً للموظفين لدفعة نقدية عن حالات الاستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لراتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الاستحقاق السابق غير المستخدم عن الاستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة والغياب المعوض لخدمة المكلفين أو لخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بالإنترام أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد عن مبلغ المنفعة.

خطط المشاركين في الربح والمكافآت

١٧ يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت بموجب الفترة (١٠) وذلك فقط عندما:

- (أ) يكون على المنشأة الالتزام حالي قانوني أو ضمني لإجراء هذه الدفعات نتيجة لأحداث سابقة؛ و
- (ب) يمكن إجراء تقدير موثوق به للإنترام.

وكون الإنترام قلما فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فطري سوى إجراء الدفعات.

١٨ بموجب بعض خطط المشاركة في الربح يستلم الموظفون حصة في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة، وهذه الخطط تخلق إنتراماً ضمناً عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمة التي تزيد عن المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة، ويمكن قياس هذه الإنترامات الضمنية لاحتمال ترك بعض الموظفين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة في الربح.

مثال يوضح الفقرة ١٨

تتطلب خطة مشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافي ربحها للسنة للموظفين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة، وإذا لم يترك موظفون الخدمة خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٣% من صافي الربح، وتقدر المنشأة أن تغير الموظفين سيخفض الدفعات إلى ٢,٥% من صافي الربح.
تعترف المنشأة بمطلوب ومصروف مقداره ٢,٥% من صافي الربح.

١٩ قد لا يكون على المنشأة إنترلم قانوني لنفع مكافأة، ويرغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، وفي هذه الحالات يكون على المنشأة إنترلم ضمنى لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع المكافأة، ويمكس فيس الإنترلم الضمنى إمكانية قيام بعض الموظفين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة.

٢٠ تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق لإنترلمها القانوني أو الضمنى بموجب خطة مشاركة في الربح أو مكافأة، وذلك فقط:

(أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للخطة على صيغة لتحديد مبلغ المنفعة؛

(ب) عندما تحدد المنشأة لمبلغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد البيانات المالية لإصدارها؛ أو

(ج) عندما تعطي الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الإنترلم الضمنى للمنشأة.

٢١ ينجم الإنترلم بموجب خطة المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة الموظفين وليس من عملية مع ملكي المنشأة، وبناء على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة خطة المشاركين في الربح والمكافآت ليس كتوزيع لصادفي الربح ولكن كمصروف.

٢٢ إذا لم تكن دفعات المشاركة في الربح والمكافآت مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات هي منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (انظر الفقرات ١٢٦-١٣١)، وإذا كانت دفعات المشاركة في الربح والمكافآت تلي تعريف منافع التعويض في صورة حقوق ملكية تقوم المنشأة بمعاملتها بموجب الفقرات ١٤٤-١٥٢.

الإفصاح

٢٣ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إجراء إفصاحات، فطى سبيل المثال حيث يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الظروف ذات العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، وجوب إعراف المنشأة بتكاليف الموظفين.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

٢٤ تشمل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال:

(أ) منافع التقاعد مثل الرواتب التقاعدية؛ و

(ب) المنافع الأخرى بعد إنتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد إنتهاء الخدمة والعناية الطبية بعد إنتهاء الخدمة.

تعتبر الترتيبات حيث تقوم المنشأة بتقديم منافع بعد انتهاء الخدمة أنها خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق أولاً بإنشاء وحدة مستقلة لاستلام المساهمات ودفع المنافع.

٢٥ تصنف خطط المنافع ما بعد انتهاء الخدمة على أنها إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة، وذلك يعتمد على الطبيعة الاقتصادية للخطة كما هي مأخوذة من أحكامها وشروطها الرئيسية، وبموجب خطط المساهمة المحددة :

(أ) يقتصر الالتزام القانوني أو الاستثنائي للمنشأة على المبلغ الذي يوافق على المساهمة به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المنافع ما بعد انتهاء الخدمة الذي يستلمه الموظف بمقدار مبلغ المساهمات التي تكفلها المنشأة (ومن المحتمل كذلك للموظف) لخطة منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة تأمين، بالإضافة إلى عائدات الاستثمارات الناجمة من المساهمات؛ و

(ب) تبعاً لذلك تقع المخاطرة الإكتوارية (إن المنافع ستكون أقل مما هو متوقع) ومخاطرة الاستثمار (إن الأصول المستثمرة ستكون غير كافية لمواجهة المنافع المتوقعة) على الموظف.

٢٦ من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها الالتزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على المساهمة به في الصندوق هو عندما يكون على المنشأة الالتزام القانوني أو استثنائي من خلال:

- (أ) صيغة منافع خطة ليست مرتبطة فقط مع مبلغ المساهمات؛
- (ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال خطة أو بشكل مباشر لعائد محدد على المساهمات؛ أو
- (ج) الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها الالتزام استثنائي، مثال ذلك قد ينشأ الالتزام استثنائي حيث يكون للمنشأة تاريخ بزيادة المنافع للموظفين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد الالتزام القانوني للقيام بذلك.

٢٧ بموجب خطط المنافع المحددة:

- (أ) الالتزام المنشأة هو تقديم المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و
- (ب) تقع المخاطرة الإكتوارية (تكلف المنافع أكثر مما هو متوقع) ومخاطرة الاستثمار في جوهرها على المنشأة، وإذا كانت الخبرة الإكتوارية أو الإستثمارية أسوأ مما كان متوقفاً فقد تتم زيادة الالتزام المنشأة.

٢٨ توضح الفقرات ٢٩ إلى ٤٢ أذنه الفرق بين خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة في سياق خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والمنافع المؤمن عليها.

خطط أصحاب العمل المتعددين

٢٩ يجب على المنشأة تصنيف خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة بموجب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام استثنائي يتعدى الأحكام الرسمية)، وحيث تحدد خطة أصحاب العمل المتعددين على أنها خطة منافع محددة يجب على المنشأة :

- (أ) احتساب حصتها النسبية في التزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة المتوقعة بالخطة بنفس الطريقة كما هي لأي خطة منافع محددة أخرى؛ و
- (ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة ١٢٠.

٣٠ عندما لا تتوفر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المنافع المحددة لخطة لأصحاب العمل المتعدين التي هي خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة:

- (أ) احتساب الخطة بموجب الفقرات ٤٤-٤٦ كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة؛
- (ب) الإفصاح عن:

- (١) حقيقة أن الخطة هي خطة منافع محددة؛ و
- (٢) سبب عدم توفر معلومات كافية لتتمكن المنشأة من احتساب الخطة على أنها خطة منافع محددة؛ و
- (ج) إلى الحد الذي يمكن به أن يؤثر الفاض أو عجز في الخطة على مبلغ المساهمات المستقبلية يجب الإفصاح عما يلي:
- (١) أية معلومات متوفرة عن ذلك الفاض أو العجز؛
- (٢) الأساس المستخدم لتحديد ذلك الفاض أو العجز؛ و
- (٣) الدلالات الضمنية إن وجدت للمنشأة .

٣١ فيما يلي مثال على خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين حيث:

- (أ) يتم تمويل الخطة على أساس الاستقطاع عند الدفع بحيث: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيا لدفع المنافع التي تستحق في نص الفترة، ويتم دفع المنافع المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و
- (ب) يتم تحديد منافع الموظفين حسب طول مدة خدمتهم، والمشاريع المشاركة لا يوجد لديها وسائل فعلية للإلتحاق من الخطة بدون دفع مساهمة للمنافع التي يحصل عليها الموظفون حتى تاريخ الانسحاب، ومثل هذه الخطة تخلق مخاطرة إكتوارية للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمنافع التي تم الحصول عليها في تاريخ الميزانية العمومية أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة إما زيادة مساهمتها أو إقناع الموظفين بقبول تخفيض في المنافع، وعلى ذلك تعرف هذه الخطة بأنها خطة منافع محددة.

٣٢ حيث تتوفر معلومات كافية عن خطة لأصحاب العمل المتعدين التي هي خطة منافع محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في إلتزام المنافع المحددة وأصول الخطة وتكلفة المنافع ما بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع الخطة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي خطة منافع محددة، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصته في المركز المالي وأداء الخطة بموثوقية كافية للأغراض المحاسبية، وقد يحدث ذلك:

- (أ) إذا لم يتوفر المنشأة بكافية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالخطة التي تلبي متطلبات هذا المعيار؛ أو
- (ب) إذا عرضت الخطة المشاريع المشاركة لمخاطر إكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين

والسابقين للمنشآت الأخرى، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت وموثوق به لتخصيص الالتزام وأصول الخطة والتكلفة للمنشآت الفردية المشاركة في الخطة.

في هذه الحالات تقوم المنشأة بإجراء المحاسبة للخطة كما لو أنها كانت خطة مساهمات محددة ويفصح عن المعلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

١٣٢ من الممكن أن تكون هناك اتفاقية تعاقبية بين خطة أصحاب العمل المتعدين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفاقض على المشاركين (أو تمويل العجز)، وعلى المشارك في خطة أصحاب العمل المتعدين مع وجود هذه الاتفاقية التي تفسر الخطة كخطة مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ أن يعترف بالأصل أو المطلوب الذي ينجم من الاتفاقية التعاقبية والدخل أو المصروف الناتج من الربح أو الخسارة.

أمثلة توضح الفقرة ٣٢ أ

تشارك منشأة في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين لا تقوم بإعداد تقييمات للخطة على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩، وهي لذلك تفسر الخطة كما لو أنها خطة مساهمة محددة، وبين تقييم التمويل ليس على أساس معيار المحاسبة الدولي ١٩ عجزاً مقداره ١٠٠ مليون في الخطة، وقد وافقت الخطة بموجب عقد على جدول للمساهمات مع أصحاب العمل المشاركين في الخطة ينهي العجز على مدى السنوات الخمس التالية، ويبلغ إجمالي مساهمات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون.

تعترف المنشأة بمطلوب عن المساهمات محللة للقيمة الزمنية للنقد ومصروف مسلو لذلك في الربح أو الخسارة.

٣٢ ب يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات والمطلوب المحتملة والموجوبات المحتملة أن تعترف المنشأة بمعلومات حول مطلوبات معينة محتملة أو تنصع عنها، وفي سياق خطة أصحاب عمل متعددين قد ينشأ مطلوب محتمل مما يلي على سبيل المثال:

- (أ) المخاطر الاكتوارية المتعلقة بالمنشآت الأخرى المشاركة لأن كل منشأة مشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين تشارك في المخاطر الاكتوارية لكل منشأة مشاركة أخرى، أو
- (ب) لية مسؤولية بموجب أحكام الخطة لتمويل أي عجز في الخطة إذا توقفت المنشآت الأخرى عن المشاركة.

٣٣ تتميز خطط أصحاب العمل المتعدين عن خطط إدارة المجموعة، وخطة إدارة المجموعة هي مجرد جميع لخطط أصحاب العمل الفرديين معاً للسماح للموظفين المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الاستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار والإدارة، ولكن يتم فصل مطلوبات مختلف أصحاب العمل للمنفعة الوحيدة لموظفيهم، ولا تشكل خطط الإدارة الجماعية لية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي خطة صاحب عمل مفردة، ولأن هذه الخطط لا تعرض المشاريع للمشاركة للمخاطر الاكتوارية المتعلقة بالموظفين الحاليين والسابقين للمشاريع الأخرى، وتتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتصنيف خطة إدارة المجموعة على أنها خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة حسب أحكام الخطة (بما في ذلك أي التزام ضمني يتعدى الأحكام الرسمية).

خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة

٣٤ أن خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين مختلف المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة ليست خطط أصحاب عمل متعددين.

٣٤ على المنشأة التي تشارك في مثل هذه الخطة الحصول على معلومات حول الخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على أساس الافتراضات التي تنطبق على الخطة ككل، وإذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية لتحصيل صافي تكلفة المنفعة المحددة للخطة ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ على منشآت المجموعة الفردية فإن على المنشأة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بصافي تكلفة الخطة المحددة الذي تم تحصيله، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يجب الاعتراف بصافي التكلفة المحددة في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشأة المجموعة التي هي قانونياً صاحب العمل الكفيل للخطة، وعلى المنشآت الأخرى للمجموعة الاعتراف في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية بتكلفة مسلوقة لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة.

٣٤ أن المشاركة في مثل هذه الخطة هي معللة طرف ذي علاقة لكل منشأة فردية في المجموعة، ولذلك يجب على المنشأة إجراء الإفصاحات التالية في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية:

- (أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المبنية لتحصيل صافي تكلفة المنفعة المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل هذه السياسة.
- (ب) السياسة الخاصة بتحديد المساهمة التي ستدفعها المنشأة.
- (ج) إذا كانت المنشأة مسؤولة عن تخصيص صافي تكلفة المنفعة المحددة حسب الفترة ١٢٤ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالخطة ككل حسب الفترتين ١٢٠-١٢١.
- (د) إذا كانت المنشأة مسؤولة عن المساهمة المستحقة الدفع للفترة حسب الفترة ١٢٤ الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة ككل حسب الفقرات ١٢٠ (ب)-(هـ)، (ي)، (ن)، (و)، (ف)، ١٢١، ولا تنطبق الإفصاحات الأخرى التي تتطلبها الفترة ١٢٠.

٣٥ [تم إلغاؤها]

خطط الدولة

٣٦ يجب على المنشأة إجراء محاسبة لخطة الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لخطة أصحاب عمل متعددين (انظر الفقرتين ٢٩ و ٣٠).

٣٧ يتم وضع خطط الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المشاريع (أو كافة المشاريع في فئة معينة، مثال ذلك صناعة معينة) ويقوم بتشغيلها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (مثال ذلك وكالة مستقلة ذاتها أنشئت بشكل محدد لهذا الغرض) هي ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المقدمة للتقرير، وتوفر بعض الخطط التي وضعتها المنشأة منافس إجبارية محل الملاحق التي يتم خلالها لذلك تخطيطها بموجب خطة الدولة ومنافع اختيارية إضافية، وهذه الخطط لا تعتبر خطط دولة.

٣٨ تنصف خطط الدولة بأنها منفعة محددة أو مساهمة محددة بطبيعتها بناء على إلتزام المنشأة بموجب الخطة، ويتم تمويل العديد من خطط الدولة على أساس الاستقطاع عند الدفع: تحدد المساهمات عند مستوى يتوقع أن يكون كافياً لدفع المنافع المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المنافع

المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية، ورغم ذلك نجد أن معظم خطط الدولة لا يوجد على المنشأة فيها إلتزام قانوني أو ضمني لدفع هذه المبالغ المستقبلية؛ فإلتزامها الوحيد هو دفع المساهمات عندما تستحق، وإذا توقفت المنشأة عن توظيف أعضاء في خطة الدولة أن يكون عليها إلتزام لدفع المنافع التي حصل عليها موظفيها في السنوات السابقة، ولهذا السبب تعرف خطط الدولة عادة على أنها خطط مساهمات، على أنه في الحالات النادرة عندما تكون خطة الدولة هي خطة منافع محددة تطبق المنشأة المعاملة المبينة في الفقرتين ٢٩ و ٣٠.

المنافع المؤمن عليها

٣٩ يمكن للمنشأة دفع لقسط تأمين لتمويل خطة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ويجب على المنشأة معاملة هذه الخطة على أنها خطة مساهمات محددة (إلا إذا كتبت المنشأة مستحتمل إلتزاماً قانونياً أو إستنتاجياً (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة) لما يلي :

(أ) دفع منافع الموظفين مباشرة عندما استحقاقها؛ أو

(ب) دفع مزيد من مبالغ إذا لم يدفع المؤمن كافة منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.

إذا أبقت المنشأة على هذا الإلتزام القانوني أو الإستنتاجي فإنه يجب عليها معاملة الخطة على أنها خطة منافع محددة.

٤٠ المنافع المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع الإلتزام المنشأة بمنافع الموظفين، وتكون خطط المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تشمل على عقود تأمين خاضعة لنقص التمييز بين المحاسبة والتمويل شأنها في ذلك شأن الخطط الممولة الأخرى .

٤١ حيث تقوم المنشأة بتمويلي إلتزام منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بالمساهمة في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الخطة أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة طرف مع المؤمن) بالإلتزام قانوني أو إستنتاجي فإن دفع الأقساط لا يعني ترتيب مساهمات محددة، ويتبع ذلك :

(أ) الصابات لبوليصة تأمين مؤهلة كخطة أصول (انظر الفقرة ٧)؛ و

(ب) الاعتراف ببوالص التأمين الأخرى كحقوق تعويض (إذا كانت البوالص تلبي المعايير في الفقرة ١٠٤أ).

٤٢ حيث تكون بوليصة التأمين باسم مشترك محدد في الخطة أو مجموعة مشاركين في الخطة، ولا يوجد على المنشأة إلتزام قانوني أو إستنتاجي لتغطية لية خسارة من البوليصة. لا يكون على المنشأة إلتزام لدفع منافع للموظفين، ويتحمل المؤمن لوحده مسؤولية دفع المنافع، ودفع الأقساط للتأثير بموجب هذه العقود هو في جوهره تسوية لإلتزام منافع الموظفين وليس استثماراً لمواجهة الإلتزام، وتبعاً لذلك لا يعود للمنشأة أصل أو إلتزام، وبناء على ذلك تعالج المنشأة هذه الدفعات كمساهمات إلى خطة مساهمة محددة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المساهمات المحددة

٤٣ إن محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن الإلتزام المنشأ المقدمة للتقارير يتم تحديده لكل فترة حسب المبالغ التي سيتم المساهمة بها لتلك الفترة، وتبعا لذلك لا تتطلب الافتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف ولا يوجد احتمال لأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس غير مخصص وتستثنى من ذلك عندما لا تستحق بأكملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٤ عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الإعتراف بالمساهمة المستحقة الدفع لخطّة مساهمات محددة مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنها الإلتزام (مصرف مستحق) بعد خصم أية مساهمات تم دفعها في السابق، وإذا زلت تلك المساهمات التي تم دفعها عن المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية القومية فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مقدما) إلى الحد الذي تؤدي به الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي؛ و

(ب) على أنها مصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة دولي آخر بإحلال المساهمة في تكلفة أصل (انظر على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

٤٥ أينما كانت المساهمات في خطة مساهمة محددة بأكملها غير مستحقة خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

الإفصاح

٤٦ يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لخطط المساهمات المحددة.

٤٧ حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول المساهمات في خطط مساهمات محددة لكبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد إنتهاء الخدمة: خطط المنافع المحددة

٤٨ إن محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنها تتطلب افتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام والمصروف، وهناك احتمال تحقق بمكاسب وخسائر إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الإلتزامات على أساس مخصص لأنه يمكن تمويتها بعد عدة سنوات بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.

الإعتراف والقياس

٤٩ من الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المنشأة، وفي بعض الأحيان من موظفيها، تدفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونا عن المنشأة المقدمة للتقارير وتكف منافع الموظفين منه، ولا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما

تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وإداء الاستثمار للصندوق ولكن كذلك على فترة المنشأة (ورغبتها) لتعويض أي عجز في أصول الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتمتع بالمخاطر الإكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالخطأ، وبما لذلك لا يكون المصروف المعترف به لحظة منافع محددة مسبوكة بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق للفترة.

٥٠ تشمل محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:

- (أ) استخدام الأساليب الإكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات ٦٧-٧١) وعمل تقديرات (افتراضات إكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل نسبة تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة المنفعة (انظر الفقرات ٧٢-٩١)؛
- (ب) خصم تلك المنفعة باستخدام طريقة دين الوحدة المقدرة من أجل تحديد القيمة الحالية للالتزام بالمنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛
- (ج) تحديد القيمة العادلة لأية أصول خطة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛
- (د) تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الإكتوارية ومبلغ المكاسب وتلك الخسائر الإكتوارية التي يجب الاعتراف بها (انظر الفقرات ٩٢-٩٥)؛
- (هـ) تحديد التكلفة الناتجة للخدمة السابقة عن إدخال خطة أو تغييرها (انظر الفقرات ٩٦-١٠١)؛ و
- (و) تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تقليص أو تسوية خطة (انظر الفقرات ١٠٩-١١٥).

حيث يوجد لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مالية بشكل منفصل.

٥١ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الحسابية المختصرة تقريبا موثوقا به للإحتسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الإلتزام الضمني

٥٢ يجب على المنشأة لتحاسب ليس فقط إلتزامها القانوني بموجب الشروط الرسمية لخطة منافع محددة ولكن كذلك أي إلتزام إستتباع ينشأ من الممارسات غير الرسمية للمنشأة، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية إلتزام إستتباعي حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، والمثال على الإلتزام الإستتباعي هو حيث ما تسببه الممارسات غير الرسمية للمنشأة من ضرر غير مقبول في علاقتها مع الموظفين.

٥٣ قد تسمح الأحكام الرسمية لخطة منافع محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء إلتزامها بموجب الخطأ، وبرغم ذلك يكون عادة من الصعب بالتمسك بالمنشأة لإلغاء خطة إذا أراد الإحتفاظ بالموظفين، وفي ظل عدم جودة أدلة بخلاف ذلك، نفترض عملية محاسبة المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة أن المنشأة التي تعد حاليا بمثل هذه المنافع تستمر القيام بذلك على مدى أعصار العمل المتبقية للموظفين.

الميزانية العمومية

- ٥٤ إن المبلغ المعترف به لإلتزام المنافع المحددة يجب أن يكون صافي إجمالي المبالغ التالية:
- (أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٦٤)؛
 - (ب) يضاف إليها أية مكاسب إكتوارية (مطروحا منها أية خسائر إكتوارية) غير معترف بها بسبب المعاملة المذكورة في الفقرتين ٩٢ و ٩٣؛
 - (ج) يطرح منها أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد (انظر الفقرة ٩٦)؛
 - (د) يطرح منها أيضا القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تصليد الإلتزامات مبشرة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).
- ٥٥ القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة هو إجمالي الإلتزام قبل طرح القيمة العادلة لأية أصول للخطة.
- ٥٦ يجب على المنشأة تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للخطة بتنظيم كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في التبيانات المالية ملابا عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.
- ٥٧ يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير إكتواري مؤهل في قياس كافة الإلتزامات المالية لمنافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ولأغراض عملية يمكن للمنشأة الطلب من خبير إكتواري مؤهل إجراء تقييم مفصل للإلتزام قبل تاريخ الميزانية العمومية، وبرغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية عمليات مالية وللتغيرات المالية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ الميزانية العمومية.
- ٥٨ قد يكون المبلغ الذي تم تحديده بموجب الفقرة (٤) سلبا (أصل)، ويجب على المنشأة قياس الأصل الناتج بمقدار الأقل لما يلي:
- (أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ١٥٤ و
 - (ب) صافي إجمالي ما يلي:
- (١) أية خسائر إكتوارية وتكلفة خدمة سابقة غير معترف بها (انظر الفقرات ٩٢ و ٩٣ و ٩٦)؛ و
 - (٢) القيمة الحالية لأية منافع إقتصادية متوفرة على شكل استردادات من الخطة أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية في الخطة، ويجب تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الإقتصادية باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.
- ١٥٨ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى ربح يتم الإعتراف به فقط نتيجة خسارة إكتوارية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية أو إلى خسارة يتم الإعتراف بها فقط نتيجة ربح إكتواري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على المنشأة أن تعترف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالأمور التالية إلى الحد الذي تنشأ فيه بينما يتم تحديد أصل المنفعة وفقاً للفقرة ٥٨(ب):
- (أ) الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي تخفيض في القيمة الحالية للمنافع الإقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨(ب) (٢). في حال

عدم حدوث تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية، يجب الاعتراف فوراً بصافي مجموع الخسائر الإكتوارية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

(ب) صافي الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). في حال عدم حدوث تغير أو تخفيض في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية، يجب الاعتراف فوراً بصافي مجموع الأرباح الإكتوارية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤.

٥٨ ب. تطبق الفقرة ٥٨ أ على المنشأة فقط إذا كان لديها في بداية أو نهاية الفترة المحاسبية، فائض* في خطة منفعة محددة ولا يمكنها استناداً إلى البنود الحالية للخطة إستعادة ذلك الفائض بشكل كامل من خلال المستردات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية. في مثل تلك الحالات، ستؤدي تكلفة الخدمة السابقة والخسائر الإكتوارية التي تنشأ في هذه الفترة التي تم إرجاء الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى زيادة المبلغ المحدد في الفقرة ٥٨ ب (١). إذا لم تعادل تلك الزيادة نقصان مسلو لها في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المؤهل الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ ب (٢)، ستحدث زيادة في صافي المجموع المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) وبالتالي ربح معترف به. وتحتظر الفقرة ٥٨ أ الاعتراف بربح معين في هذه الظروف. وينشأ التأثير المضاد مع الأرباح الإكتوارية التي تظهر في الفترة التي تم إرجاء الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤، إلى الحد الذي تقل فيه الأرباح الإكتوارية من الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها. كما تمنع الفقرة ٥٨ أ الاعتراف بضارة معينة في هذه الظروف. للحصول على أمثلة في تطبيق هذه الفقرة، انظر الملحق ج.

٥٩ قد ينشأ أصل ما حيث يتم بشكل مفرط تمويل خطة منافع محددة أو في حالات معينة حيث يتم الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية، وتعرف المنشأة بالأصل في هذه الحالات نتيجة لما يلي:

- (أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد وهو المقررة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛
- (ب) لأن تلك السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات دفعتها المنشأة وخدمات قدمها الموظفون)؛ و
- (ج) لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتوافر للمنشأة على شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية أو استرداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لخطة أخرى تعالي من المعجز.

٦٠ لا يلزم الحد المنصوص عليه في الفقرة ٥٨ (ب) الاعتراف المتأخر بخسائر لكتوارية معينة (انظر الفقرتين ٩٢، ٩٣) وتكلفة خدمة سابقة معينة (انظر الفقرة ٩٦)، على أن ذلك الحد لا يلزم الخيار المرحلي في الفقرة ١٥٥ (ب)، وتتطلب الفقرة ١٢٠ (و) (٣) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مبلغ غير معترف به كإصل بسبب الحد المذكور في الفقرة ٥٨ (ب).

* الفائض هو عبارة عن زيادة القيمة المائلة لأصول الخطة عن القيمة الحالية لإلتزام المنفعة المحدد.

مثال يوضح الفقرة ٦٠	
	خطة منافع محددة لها الخصائص التالية:
١,١٠٠	القيمة الحالية للإلتزام
(١,١٩٠)	القيمة العادلة لأصول الخطة
(٩٠)	
(١١٠)	الخصائر الإكتوارية غير المعترف بها
(٧٠)	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها
	الزيادة غير المعترف بها في الإلتزام عند تطبيق المعيار
(٥٠)	لأول مرة بموجب الفقرة ١٥٥ (ب)
(٣٧٠)	القيمة السالبة المحددة بموجب الفقرة ٥٤
	القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات
٩٠	في المساهمات المستقبلية
	يخصب الحد بموجب الفقرة ٥٨ (ب) كما يلي:
١١٠	الخصائر الإكتوارية غير المعترف بها
٧٠	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها
	القيمة الحالية للإستردادات المستقبلية المتوفرة والتخفيضات
٩٠	في المساهمات المستقبلية
٢٧٠	الحد
٢٧٠ أقل من ٣٢٠، وعلى ذلك تعترف المنشأة بأصل مقداره ٢٧٠ ويفصح عن أن الحد خفض المبلغ للأصل بمقدار ٤٠ (انظر الفقرة ١٢٠ (و) (٣)).	

الربح أو الخسارة

٦١ يجب على المنشأة الاعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية في الربح أو الخسارة، فيما عدا الحد الذي يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي آخر بإدخالها في تكلفة الأصل:

- تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٣-٩١)؛
- تكلفة الفقد (انظر الفقرة ٨٢)؛
- العائد المتوقع على أصول لية خطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧) ولية حقوق تعويضات (انظر الفقرة ١١٠٤)؛
- المكسب والخصائر الإكتوارية كما يتطلب التطبيق مع السياسات المحاسبية في المنشأة (انظر الفقرات من ٩٢-٩٣)؛
- تكلفة الخدمة السابقة (انظر الفقرة ٩٦)؛ و
- أثر لية تكاليفات أو تسديدات (انظر الفقرتين ١٠٩-١١٠)؛ و
- أثر الحد في الفقرة ٥٨ (ب)، إلا إذا تم الاعتراف به خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرة ٩٣ ج.

٦٢ تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إخال تكاليف منافع موظفين معينة ضمن تكاليف الأصول مثل المخزون أو الممتلكات والمصانع والمعدات (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، وأية تكاليف منافع موظفين ما بعد إبتداء الخدمة من ضمن تكاليف هذه الأصول تشمل الحصة المناسبة للأجزاء المكونة المدرجة في الفقرة ٦١.

الإعتراف والقياس: القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٣ قد تتأثر التكلفة النهائية لخطة منافع محددة بعدة متغيرات مثل الرواتب النهائية ونسبة تغير الموظفين والوفيات واتجاهات التكلفة الطبية، وبالنسبة لخطة ممولة بتأثير بارباح استثمار أصول الخطة، والتكلفة النهائية للخطة غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكيد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت، ولقياس القيمة الحالية لإلتزامات المنافع لما بعد نهاية الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بذلك من الضروري القيام بما يلي:

- (أ) تطبيق أسلوب تقييم لكتوري (انظر الفقرات ٦٤-٦٦)؛
- (ب) إسناد المنفعة لفترات الخدمة (انظر الفقرات ٦٧-٧١)؛ و
- (ج) عمل افتراضات لكتورية (انظر الفقرات ٧٢-٩١).

أسلوب التقييم الإكتوري

٦٤ يجب على المنشأة استخدام طريقة دين للوحدة المقدرة لتحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بذلك، وحيث ينطبق ذلك تكلفته على الخدمة المسبقة.

٦٥ إن طريقة دين الوحدة المقدرة (التيما يعرف بأسلوب المنفعة المستتقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب المنفعة/ سنوات الخدمة) يرى أن كل فترة خدمة تتسبب في نشوء وحدة إضافية من المنفعة للمستتقة (انظر الفقرات ٦٧-٧١) ويقسم كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الإلتزام النهائي (انظر الفقرات ٧٢-٩١).

مثال يوضح الفقرة ٦٥

تستحق منفعة على شكل مبلغ مقطوع عند إبتداء الخدمة وتساوي ١% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، وراتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ ويفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠% في السنة، وبين الجدول التالي كيف يتزايد الإلتزام للموظف الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات في الافتراضات الإكتورية، ولأجل السهولة يتجاهل هذا المثال التحليل الإضافي اللازم لإظهار احتمال أن يترك الموظف الخدمة في تاريخ أبكر أو تاريخ لاحق.

السنة	١	٢	٣	٤	٥
المنفعة المأداة إلى:					
- السنوات السابقة	١٣١	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
- السنة الحالية (١% من الراتب النهائي)			١٣١	١٣١	١٣١
- السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥

يتم الصنف السابقة					مثل يوضح الفقرة ٦٥
٤٧٦	٣٢٤	١٩٦	٨٩	-	الإلتزام الإجمالي
٤٨	٣٣	٢٠	٩	-	العائد بمقدار ١٠%
١٣١	١١٩	١٠٨	٩٨	٨٩	تكلفة الخدمة الحالية
٢٥٥	٤٧٦	٣٢٤	١٩٦	٨٩	الإلتزام الختامي

ملاحظة:

١ . الإلتزام الإجمالي هو القيمة الحالية للمنفعة للعائد لسنوات سابقة.

٢ . تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للمنفعة للعائد للسنة الحالية.

٣ . الإلتزام الختامي هو القيمة الحالية للمنفعة للعائد للسنوات الحالية والسابقة.

٦٦ تقوم المنشأة خصم لإلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الإلتزامات خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية المصومية.

إسناد المنافع لفترات الخدمة

٦٧ عند تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة لمنشأة وتكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بها، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة وحيث ينطبق ذلك يجب على المنشأة إسناد المنفعة لفترات الخدمة بموجب صيغة منافع الخطأ، على أنه إذا كانت خدمة الموظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى ملابا من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة إسناد المنفعة على أساس القسط الثلث، وذلك ابتداء من:

- (أ) التاريخ الذي تؤدي فيه خدمة الموظف لأول مرة إلى منافع بموجب الخطأ (سواء كانت المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا)؛ وذلك حتى
- (ب) التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة للموظف إلى مبلغ ملابي لمزيد من المنافع بموجب الخطأ، باستثناء المنافع من الزيادات الأخرى في الرواتب.

٦٨ يتطلب أسلوب دين الوحدة المقدرة أن تقوم المنشأة بإسناد المنفعة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزامات المنافع المحددة)، وتقوم المنشأة بإسناد المنفعة إلى الفترات التي ينشأ فيها الإلتزام لتقديم منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، وينشأ ذلك الإلتزام عندما يقوم الموظفون بتقديم الخدمات مقابل منافع ما بعد إنتهاء الخدمة التي تتوقع المنشأة أن يدفعها في فترات تقديم التقارير المستقبلية، وتسمح الأساليب الإكتوارية للمنشأة بقبول ذلك الإلتزام بموثوقية كافية لتبرير الإعتراف بالإلتزام.

أمثلة توضح الفقرة ٦٨

١. تقدم خطة منافع محددة منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة.
- تمزى منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية البالغة ١٠، والقيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة هي القيمة الحالية البالغة ١٠٠ مضمومة بعد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية.
- إذا كانت المنفعة مستحقة الدفع فوراً عندما يترك الموظف المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة تمكس للتاريخ الذي يتوقع أن يترك فيه الموظف الخدمة، وهكذا بسبب تأثير الخصم فهي أقل من المبالغ التي كانت مستحقة لو أن الموظف ترك الخدمة في تاريخ الميزانية العمومية.
٢. تقدم خطة راتباً تقاعدياً شهرياً مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويستحق الراتب التقاعدي الدفع من عمر ٦٥.
- المنفعة المساوية للقيمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لراتب تقاعد شهري مقداره ٠,٢% من الراتب النهائي المقدّر المستحق الدفع ابتداءً من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تسند لكل من سنوات الخدمة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك المنفعة، والقيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة هي القيمة الحالية لدفوعات التقاعد الشهرية البالغة ٠,٢% من الراتب النهائي مضمومة بعد سنوات الخدمة حتى تاريخ الميزانية العمومية، ويتم خصم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة لأن دفوعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة.

٦٩ ينشأ عن خدمة الموظف إلتزام بموجب خطة منافع محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (بكلمات أخرى ليست مستحقة)، وينشأ عن خدمة الموظف قبل تاريخ الإستحقاق إلتزام إستنباعي لأنه يتم في كل تاريخ لاحق ميزانية عمومية تخصيص مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف تقديمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة، وعند قياس المنشأة للإلتزامها بالمنافع المحددة فإنه يأخذ في الإعتبار احتمال عدم تلبية بعض الموظفين لية متطلبات استحقاق، وبالمثل بالرغم من أن منافع معينة ما بعد إنتهاء الخدمة، مثال ذلك المنافع الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عندما لا يعود الموظف في الخدمة فإنه ينشأ إلتزام عندما يقوم هذا الموظف بتقديم الخدمة التي توفر الإستحقاق للمنفعة إذا وقع الحدث المحدد، واحتمال أن الحدث المحدد سيوقع يؤثر على قياس الإلتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الإلتزام قائماً.

مثال يوضح الفقرة ٦٩

١. تقوم خطة برفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة، وتستحق المنافع بعد عشر سنوات من الخدمة.
- تسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وفي كل سنة من السنوات العشر الأولى تمكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للإلتزام لاحتمال عدم إكمال الموظف مدة عشر سنوات من الخدمة.

<p>يتبع الصفحة السابقة</p> <p>مثال يوضح الفقرة ٦٩</p> <p>٢. تقوم خطة بدفع منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل من ٢٥، وتستحق المنافع فوراً.</p> <p>لا تسند منفعة الخدمة قبل من ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدي إلى منافع (مشروطة أو غير مشروطة)، وتسند منفعة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة.</p>

٧٠. يزيد الالتزام حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ولذلك تعزى المنفعة بأكملها للفترة التي تنتهي في ذلك التاريخ أو بعده، وتعزى المنفعة للفترة المحاسبية الفردية بموجب صيغة منافع الخلطة، على أنه إذا كانت خدمة موظف في سنوات لاحقة ستؤدي إلى مستوى منفعة أعلى مادياً من السنوات السابقة تقوم المنشأة بإسناد المنفعة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ حينما لا يؤدي مزيد من المنفعة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، ويعود ذلك لأن خدمة الموظف خلال الفترة بأكملها ستؤدي في النهاية إلى المنفعة عند ذلك المستوى الأعلى.

<p>أمثلة توضح الفقرة ٧٠</p> <p>١. تقوم خطة بدفع منفعة على شكل مبلغ مقطوع مقدار ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة، ولا توفر الخطة مزيداً من المنافع للسنوات اللاحقة .</p> <p>تسند منفعة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسمة على عشرة) لكل سنة من السنوات العشر الأولى، وتعكس قيمة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال الموظف عشر سنوات من الخدمة، ولا تسند منفعة للسنوات اللاحقة .</p> <p>٢. تقوم خطة بدفع منفعة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقدار ٢٠٠٠ لجميع الموظفين الذين لا زلوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لا زالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم .</p> <p>بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدي الخدمة أولاً إلى منافع بموجب الخلطة عند عمر ٣٥ (يمكن للموظف أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ والعودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المنافع)، وهذه المنافع مشروطة بمزيد من الخدمة، كذلك لا تؤدي الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وبالنسبة لهؤلاء الموظفين تسند المنشأة منفعة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥ .</p> <p>بالنسبة للموظفين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ وعمر ٤٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهؤلاء الموظفين منفعة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى .</p> <p>بالنسبة للموظف الذي يلتحق بالخدمة عن عمر ٥٥ لا تؤدي الخدمة لفترة تزيد عن ١٠ سنوات إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وتسند المنشأة لهذا الموظف منفعة مقدارها ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى .</p> <p>بالنسبة لجميع الموظفين تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال الموظف فترة الخدمة اللازمة.</p>
--

يتبع الصفحة السابقة

لمثلة توضح الفقرة ٧٠

٣. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للموظف ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة، و ٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر.

بموجب صيغة منافع الخطة تسند المنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من أول عشر سنوات و ١% (١٠% مقسمة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر التالية، وتمكن تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال عدم إكمال الموظف الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المنافع أو كلها، وبالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند إليهم أية منفعة.

٤. تقوم خطة علاج طبي ما بعد إنتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة إذا ترك الموظف الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة، و ٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك الموظف الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدي الخدمة في السنوات اللاحقة إلى مستوى منفعة أعلى ماديا من السنوات السابقة، وعلى ذلك بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تسند المنشأة المنفعة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة ٦٨ ولا تؤدي الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع، وعلى ذلك تكون المنفعة التي تسند إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون المنفعة المعادة لكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة، ولا تسند لهؤلاء الموظفين أية منفعة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقرر لترك الخدمة.

بالنسبة للموظفين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تسند لهم أية منفعة.

٧١ حيث يكون مبلغ المنفعة نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة فإن الزيادات المستقبلية في الراتب تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام القائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية العمومية، إلا إنها لا تخلق إلتزاما إضافيا، ولذلك :

- (أ) لفرض الفقرة ٦٧ (ب) لا تؤدي الزيادات في الراتب إلى مزيد من المنافع بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و
- (ب) يكون مبلغ المنفعة المسند لكل فترة هو نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

مثال يوضح الفقرة ٧١

يستحق موظفون منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.

تسند منفعة مقدارها ٣% من الراتب النهائي المقرر لكل سنة حتى عمر ٥٥، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدي فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ مادي لمزيد من المنافع بموجب الخطة ، ولا تسند أية منفعة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الإفتراضات الإكتوارية

٧٢ يجب أن تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.

٧٣ الإفتراضات الإكتوارية هي أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة. وتشمل الإفتراضات الإكتوارية :

(أ) الإفتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعيلونهم) المستحقين للمنافع، وتتناول الإفتراضات الديموغرافية أموراً مثل :

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد إنتهائها؛

(٢) معدل دوران الموظفين والمجز والتقاعد المبكر؛

(٣) نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين سيستحقون المنافع؛

(٤) معدل المطالبات بموجب الخطط الطبية؛ و

(ب) الإفتراضات المالية التي تتناول بنوداً مثل :

(١) سعر الخصم (أنظر الفقرات ٧٨-٨٢)؛

(٢) الرواتب المستقبلي ومستويات المنافع (أنظر الفقرات ٨٣-٨٧)؛

(٣) في حالة المنافع الطبية، بما في ذلك التكاليف الطبية المستقبلية وحيث تكون تكلفة إدارة المطالبات ودفعات المنفعة مادياً (أنظر الفقرات ٨٨-٩١)؛ و

(٤) نسبة العائد المتوقع على أصول الخطة (أنظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٧٤ تكون الإفتراضات الإكتوارية غير متحيزة إذا لم تكن عشوائية أو متحيزة بشكل مبالغ فيه.

٧٥ تكون الإفتراضات الإكتوارية متسقة مع بعضها إذا كانت تعكس العلاقة الاقتصادية بين عوامل التضخم ومعدلات الزيادة في الرواتب والعائد على أصول الخطة ومعدلات الخصم، على سبيل المثال كافة الإفتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في الرواتب والمنافع في أية فترة مستقبلية معينة تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

٧٦ تحدد المنشأة سعر الخصم والإفتراضات المالية الأخرى من الناحية الإسمية (المبينة) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (محالة حسب التضخم) موثوق بها أكثر، مثال ذلك الإقتصاد المفرط للتضخم (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" أو حيث تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق لسندات الإفتراض المرتبطة بمؤشر لنص العلة والفترة.

٧٧ يجب أن تكون الإفتراضات المالية معتمدة على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الإلتزامات.

الإفتراضات الإكتوارية : سعر الخصم

٧٨ يجب تحديد السعر المستخدم لخصم الإلتزامات المنفعة ما بعد نهاية الخدمة (الممولة وغير الممولة) بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الإفتراض ذات النوعية العالية للشركات، وفي البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لمثل هذه السندات يجب استخدام عقود

السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على سندات الإقتراض الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الإقتراض للشركات أو سندات الإقتراض الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقررة لإلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

٧٩ إن أحد الإقتراضات الإكتوارية التي لها تأثير ملاذي هو سعر الخصم، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود، ولكنه لا يعكس المخاطرة الإكتوارية أو الإستثمارية، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الإكتتاب الخاصة بالمنشأة التي يتحملها الدائنون، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الإقتراضات الإكتوارية.

٨٠ يعكس سعر الخصم التوقيت المقرر لدفعات المنفعة، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل موزون لسعر خصم مفرد يعكس التوقيت والمبلغ المقدرين لدفعات المنفعة والعملة التي سيتم دفع المنافع بها.

٨١ في بعض الحالات قد لا يوجد سوق مستقر لسندات الإقتراض ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الإستحقاق المقرر لكافة دفعات المنفعة، وفي هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات المدى القصير وتقدر سعر الخصم للإستحقاقات ذات المدى الطويل باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لإلتزامات منافع محددة حساسة بشكل خالص لسعر الخصم المطبق على جزء المنافع المستحق الدفع بعد الإستحقاق النهائي لسندات الإقتراض للشركات أو سندات الإقتراض الحكومية المتوفرة .

٨٢ يتم حساب تكلفة الفائدة بضرب سعر الخصم كما تم تحديده في بداية الفترة بالقيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة على مدى الفترة مع الأخذ في الإعتبار أية تغيرات مادية في الإلتزام، وحيث ستختلف القيمة الحالية للإلتزام عن الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية لأنه تم الإعتراف بالإلتزام بعد خصم القيمة العادلة لأية أصول للفترة نظراً لأنه لم يتم الإعتراف في الحال ببعض المكسب والخسائر الإكتوارية وبعض تكلفة الخدمة السابقة (يوضح الملحق (١) حساب تكلفة الفائدة بين أشياء أخرى).

الإقتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

٨٣ يجب قياس إلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي :

- (أ) الزيادات المستقبلية المقررة في الرواتب؛
- (ب) المنافع المذكورة في أحكام الخطة (أو الناتجة عن أي إلتزام إستتباغي يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ الميزانية العمومية؛ و
- (ج) التغيرات المستقبلية المقررة في مستوى أية منافع دولة التي تؤثر على المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة وذلك فقط إذا ما:

(١) تمت هذه التغيرات قبل تاريخ الميزانية العمومية؛ أو

(٢) دل التاريخ السابق أو لفئة أخرى موثوقة أن منافع الدولة هذه ستغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثال ذلك بما يتفق مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.

٨٤ تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في الرواتب في الاعتبار التضخم والأولوية والترقيت والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض والطلب في سوق العمل.

٨٥ إذا تطلبت الأحكام الرسمية للخطئة (أو إلزام إستبايعي يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المنافع في الفترات المستقبلية فإن قياس الالتزام يعكس هذه التقديرات، وتكون الحالة كذلك كما يلي على سبيل المثال:

(أ) إذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن هذه الممارسة مستتقر في المستقبل؛ أو

(ب) إذا تم الاعتراف بالمكسب الإكثورية في السابق في البيانات المالية، ووجب على المنشأة إما بناءاً على الأحكام الرسمية للخطئة (أو إلزام إستبايعي يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أي فائض في الخطئة لمنفعة المشاركين في الخطئة (انظر الفقرة ٩٨ ج)).

٨٦ لا تعكس الافتراضات الإكثورية التقديرات المستقبلية في المنافع التي هي ليست واردة في الأحكام الرسمية (أو إلزاماً إستبايعياً) في تاريخ الميزانية العمومية، وينجم عن هذه التقديرات:

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به منافع الخدمة قبل التغيير؛ و

(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تتغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

٨٧ بعض المنافع ما بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بتغيرات مثل مستوى منافع التقاعد للدولة أو العناية الطبية لها، ويعكس قياس هذه المنافع التقديرات المتوقعة في هذه المتغيرات بناءً على التاريخ السابق والأدلة الأخرى الموثوق بها.

٨٨ يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية في الاعتبار التقديرات المستقبلية المقررة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

٨٩ يتطلب قياس المنافع الطبية ما بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى وتكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية المستقبلية بناءً على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة معززة حيث يكون ذلك ضرورياً بالبيانات التاريخية من المشاريع الأخرى وشركات التأمين ومزودي الخدمة الطبية والمصادر الأخرى، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية في الاعتبار أثر التقدم التقني والتغيرات في استخدام العناية الصحية أو أنماط تقديمها والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في الخطئة.

٩٠ أن مستوى وتكرار المطالبات تكون ذات حساسية معينة بشكل خاص لعوامل مثل العمر والحالة الصحية وجنس الموظفين (ومن يعولهم)، أو عوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأساس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث توجد أدلة موثوقة تفيد بأن الاتجاهات التاريخية لن تستمر.

٩١ تتطلب بعض خطط العناية الصحية ما بعد انتهاء الخدمة أن يساهم الموظفون في التكاليف الطبية التي تتطليها الخطئة، وتأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الاعتبار ليا من هذه المساهمات بناءً على أحكام الخطئة في تاريخ الميزانية العمومية (أو بناءً على أي إلزام ضمني يتعدى هذه الأحكام). وينجم

عن التغييرات في مساهمات الموظفين تلك تكلفة خدمة سابقة أو حيث ينطبق ذلك تقويضات، ومن الممكن تخفيض تكلفة تلبية المطالبات من خلال المنافع من الدولة أو مزودي الخدمة الطبية الآخرين (انظر الفقرتين ٨٣(ج) و ٨٧).

المكاسب والخسائر الإكتوارية

٩٢ عند قياس المنشأة التزامها بالخص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الاعتراف بجزء (كما هو محدد في الفقرة ٥٣) من المكاسب والخسائر الإكتوارية على أنه دخل أو مصروف إذا زاد صافي المكاسب والخسائر المترتبة غير المعترف بها في نهاية فترة تقديم التقارير السابقة عما يلي أيهما أكبر:

- (أ) ١٠% من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في ذلك التاريخ (قبل خصم أصول الخطة)؛ و
 - (ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول الخطة في ذلك التاريخ.
- يجب حساب هذه الحدود وتطبيقها بشكل منفصل لكل خطة منافع محددة.

٩٣ إن جزء المكاسب والخسائر الإكتوارية الذي سيتم الاعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الزيادة المحددة بموجب الفقرة ٩٢ مقسومة على المعدل المتوقع الباقى للأعمار العاملة للموظفين المساهمين في تلك الخطة، على أنه يمكن للمنشأة تبني أي أسلوب منتظم ينجم عنه اعتراف أسرع بالمكاسب والخسائر الإكتوارية شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس وبشكل منتظم من فترة لأخرى على كل من المكاسب والخسائر، ويمكن للمنشأة تطبيق هذه الأساليب المنتظمة على المكاسب والخسائر الإكتوارية حتى ولو أنها وقعت ضمن الحدود المحددة في الفقرة ٩٢.

١٣٩ إذا قامت المنشأة كما تسمح به الفقرة ٩٣ بتبني سياسة الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الفترة التي تحدث فيها فإنه يمكنها الاعتراف بها خارج الربح أو الخسارة حسب الفقرات ٩٣ب-٩٣د شريطة أن تقوم بذلك كما يلي:

- (أ) تكلفة خطط منافعها المحددة؛ و
- (ب) تكلفة مكاسبها وخسائرها الإكتوارية.

٩٣ب المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة كما تسمح به الفقرة ٩٣ يجب عرضها في بيان التغييرات في حقوق الملكية تحت عنوان "بيان الدخل والمصروف المعترف به" ويشمل فقط البنود المحددة في الفقرة ٩٦ من معيار المحاسبة الدولي (كما هو محدد في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة عدم عرض المكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان للتغير في حقوق الملكية في النموذج المقسم إلى أعمدة المشار إليه في الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ١ أو أي نموذج آخر يشمل البنود المبينة في الفقرة ٩٧ من معيار المحاسبة الدولي ١.

٩٣ج على المنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية حسب الفقرة ٩٣ الاعتراف كذلك بأية تعديلات ناجمة من الحد في الفقرة ٥٨(ب) خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٩٣د المكاسب والخسائر الإكتوارية والتسويات الناجمة من الحد في الفقرة ٥٨(ب) التي تم الاعتراف بها

مباشرة في بيان الدخل والمصروف المعترف به يجب الاعتراف بها في الربح أو الخسارة في الفترة لاحقة.

٩٤ قد تنتج المكاسب والخسائر الإكتوارية من الزيادات أو الإنخفاضات إما في القيمة الحالية للإلتزام منافع محددة أو القيمة العادلة لأية أصول لخطوة متعلقة بذلك، وتشمل أسباب حدوث المكاسب والخسائر الإكتوارية ما يلي على سبيل المثال :

- (أ) معدلات عالية أو منخفضة غير متوقعة في تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو الوفيات أو الزيادة في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الإستباقية لخطوة تنص على زيادة تأخذ في الاعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛
- (ب) أثر التغير في تقديرات تغير الموظفين أو التقاعد المبكر أو نسبة الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمنافع (إذا كانت الأحكام الرسمية أو الضمنية تنص على زيادة تأخذ في الاعتبار التضخم) أو التكاليف الطبية؛
- (ج) أثر التغير في سعر الخصم؛ و
- (د) الفروقات بين العائد الفعلي على أصول الخطوة والعائد المتوقع على أصول الخطوة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧).

٩٥ على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها، وعلى ذلك يمكن عرض تقديرات لإلتزامات منافع ما بعد إنتهاء الخدمة على أنها "تطلق" تقريبي لأفضل تقدير، ويسمح للمنشأة دون أن يكون مطلوباً منها الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع ضمن هذا النطاق، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة كحد أدنى بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج النطاق بمقدار ١٠% في حالة الزيادة أو النقصان (يوضح الملحق ١ معاملة المكاسب والخسائر الإكتوارية بين أشياء أخرى)، ويسمح المعيار كذلك بالأسباب المنتظمة للاعتراف الأسرع شريطة أن تلبي هذه الأساليب الشروط المذكورة في الفقرة ٩٣، وتشمل هذه الأساليب المسموح بها على سبيل المثال الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن وخارج "النطاق". وتوضح الفقرة ١٥٥ (ب) (٣) الحاجة إلى الأخذ في الاعتبار أي جزء غير معترف به للإلتزام الإنتقالي في محاسبة المكاسب الإكتوارية اللاحقة.

تكلفة الخدمة السابقة

٩٦ عند قياس المنشأة لإلتزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤ يجب على المنشأة الاعتراف بما يتفق مع الفقرة ٥٨ (أ) بتكلفة للخدمة السابقة على أنها مصروف على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، وإلى الحد الذي تصبح فيه المنافع مستحقة بعد تقديم أو تعديل خطة منافع محددة فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة في الحال.

٩٧ تنشأ تكلفة الخدمة السابقة عندما تدخل المنشأة خطة منافع محددة أو تغير المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وهذه التغيرات بدورها هي لخدمة الموظف على مدى الفترة إلى أن تصبح المنافع مستحقة، ولذلك يتم الاعتراف بتكلفة للخدمة السابقة على مدى تلك الفترة بغض النظر عن حقيقة إن التكلفة تشير إلى خدمة الموظف في الفترات السابقة، ويتم قياس تكلفة الخدمة السابقة على أنها للتغير في الإلتزام الناتج عن التعديل (انظر الفقرة ٦٤).

مثال يوضح الفقرة ٩٧

منشأة تقوم بتشغيل خطة تقاعد تقدم تقاعداً نسبته ٢% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة. وتصبح المنافع مكتسبة بعد خمس سنوات من الخدمة. وفي ١ يناير ٢٠٠٥ قامت المنشأة بتحسين التقاعد إلى ٢,٥% من الراتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة ابتداء من ١ يناير ٢٠٠١ كما يلي في تاريخ التصيين، تكون القيمة الحالية للمنافع الإضافية للخدمة من ١ كانون الثاني ٢٠٠١ إلى ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ هي كالآتي:

الموظفون الذين عملوا أكثر من ٥ سنوات خدمة في ١/١/٠٥	١٥٠
الموظفون الذين عملوا أقل من ٥ سنوات خدمة في ١/١/٠٥	
(متوسط الفترة حتى الإستحقاق : ٣ سنوات)	
	<u>١٢٠</u>
	<u>٢٧٠</u>

تعترف المنشأة بمبلغ ١٥٠ في الحال لأن هذه المنافع مستحقة من قبل، وتعترف المنشأة بمبلغ ١٢٠ على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٥ .

٩٨ تستثني تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

- أثر فروقات بين زيادة الرواتب الفعلية والمقرضة سابقاً عن الإلتزام بدفع منافع الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة سابقة لأن الإقتراضات الإكتوارية تسمح بالرواتب «الموقعة»)
- ب) للتغيرات الأقل والأكثر للزيادة المعقولة في الرواتب التقاعدية حيث يوجد على المنشأة إلتزام ضمني لمنح هذه الزيادة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الإقتراضات الإكتوارية تسمح بهذه الزيادات)؛
- ج) تغييرات التصيينات في المنافع التي تنتج من المكاسب الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في البيانات المالية سابقة إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للخطوة (أو الإلتزام إستباقي خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في الخطوة لمنفعة المشاركين في الخطوة حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في المنفعة رسمياً (إن الزيادة الناتجة في الإلتزام هي خسارة إكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، أنظر الفقرة ٨٥ (ب))؛
- د) الزيادة في المنافع المستحقة حينما يكمل الموظفون، في ظل عدم وجود منافع جديدة أو مصنة، متطلبات الإستحقاق (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقررة للمنافع تم الإعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة)؛ و
- هـ) أثر تعديلات الخطوة التي تخفض المنافع للخدمة المستقبلية (تقليص).

٩٩ تقوم المنشأة بوضع الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة عندما يتم إدخال المنافع أو تغييرها. ويمكن من غير العملي الإحتفاظ بالسجلات المفصلة اللازمة لتحديد وتنفيذ التغيرات اللاحقة في ذلك الجدول الزمني للإطفاء. علاوة على ذلك من المحتمل أن يكون الأثر مادياً فقط حيث يوجد تقليص أو نمو. وعلى ذلك تقوم المنشأة بتعديل الجدول الزمني للإطفاء لتكلفة الخدمة السابقة فقط إذا كان هناك تقليص أو تضخيم.

١٠٠ عندما تقوم المنشأة بتخفيض المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة فإنه يتم الاعتراف بالتخفيض الناتج في إلتزام المنافع المحددة على أنه تكلفة خدمة سابقة (سلبية) على مدى معدل الفترة إلى أن يصبح الجزء المنخفض من المنافع مستحقاً.

١٠١ حيث تقوم المنشأة بتخفيض منافع معينة مستحقة بموجب خطة منافع محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب الخطة لنفس الموظفين فإن المنشأة أن تعامل التغير على أنه تغير صافي منفرد.

الإعتراف والقياس : أصول الخطة

القيمة العادلة لأصول الخطة

١٠٢ يتم طرح القيمة العادلة لأصول لية خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية بموجب الفترة ٥٤، وعندما لا يتوفر سعر السوق يتم تقدير القيمة العادلة لأصول الخطة على سبيل المثال بخصم التكاليف النقدية المستقبلية باستخدام سعر خصم يعكس كلا من المخاطرة المتعلقة بأصول الخطة والإستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الأصول (أو إذا لم يكن لها استحقاق الفترة المتوقعة حتى تسديد الإلتزام المتعلق بذلك).

١٠٣ تستثني أصول الخطة المساهمات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة المقدمة للتقارير للصندوق وكذلك لية لدوات مالية غير قابلة للتحويل أصدرتها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق. يتم تخفيض أصول الخطة بلية إلتزامات على الصندوق ليس لها علاقة بمنافع الموظفين، على سبيل المثال التجارة والخصبات للدائنة والإلتزامات الأخرى الناجمة من الأدوات المالية المشتقة.

١٠٤ حيث تشمل أصول الخطة بوالص التأمين مؤهلة تتناسب بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة لدفع بموجب الخطة حيث تعتبر القيمة العادلة لبوالص التأمين هذه هي القيمة الحالية للإلتزامات ذات العلاقة كما هو مبين في الفترة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ مستحقة الإستلام بموجب بوالص التأمين غير قابلة للإسترداد بكاملها).

التعويضات

١٠٤ عندما يكون من المؤكد بالقليل أن طرفاً آخر سيقوم بتعويض جزء أو كل المصروف المطلوب لتسوية إلتزام منفعة محدد يجب على المنشأة الاعتراف بحقه بالتعويض كأصل منفصل، ويجب على المنشأة أن تقوים الأصل بالقيمة العادلة. وفي كافة القوائم الأخرى يجب على المنشأة معاملة الأصل بنفس الطريقة كأصل للخطة. وفي بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بخطة منافع محددة مطروحة منه المبلغ المعترف به للتعويض.

١٠٤ أ ب في بعض الأحيان تكون المنشأة قادرة على أن تلجأ إلى طرف آخر مثل المؤمن لدفع جزء أو كل المصروفات المطلوبة لتسوية إلتزام منفعة محدد، وبوالص التأمين المؤهلة، كما هي مرفقة في الفترة ٧ هي أصول للخطة، وتقوم المنشأة بحاسبة بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة كما هو الحال بالنسبة لتكلفة الأصول الأخرى للخطة، و لا تطبق الفترة ١٠٤ (انظر الفقرات ٣٩-٤٢ والفترة ١٠٤).

١٠٤ ج عندما لا تكون بوليصة التأمين مؤهلة فيها لا تعتبر أصل خطة، وتتناول الفترة ١٠٤ أ هذه الحالات، وتعترف المنشأة بحقه بالتعويض بموجب بوليصة التأمين كأصل منفصل وليس كتزويل عند تحديد إلتزام

المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤، وفي كافة النواحي الأخرى تعمل المنشأة ذلك الأصل بنفس الطريقة كأصول خطأ، وبشكل خاص تتم زيادة (تخفيض) إلتزام المنفعة المحدد المعترف به بموجب الفقرة ٥٤ إلى الحد الذي يبقى فيه صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة من إلتزام المنفعة المحدد ومن حق التعويض المتعلق بذلك غير معترف به بموجب الفقرتين ٩٢ ، ٩٣ . تتطلب الفقرة ١٢٠ (د) (٤) أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن وصف مختصر للصلة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

مثال يوضح الفقرات ١٠٤ أ - ١٠٤ ج

١,٢٤١	القيمة الحالية للإلتزام
١٧	المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها
<u>١,٢٥٨</u>	الإلتزام المعترف به في الميزانية الصومية
الحقوق بموجب بوليص التأمين التي تتلام مع مبلغ وتوقيت جزء من	
المنافع المستحقة للدفع بموجب الخطأ، وهذه المنافع لها قيمة حالية	
١,٠٩٢	مقدارها ١,٠٩٢
<u>١,٠٩٢</u>	
المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها البالغة ١٧ هي صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة للإلتزام ولحقوق التعويض.	

١٠٤ إذا نشأ حق للتعويض بموجب بوليصة تأمين تتلام بالضبط مع مبلغ وتوقيت جزء أو كل المنافع المستحقة للدفع بموجب خطة منافع محددة تعتبر القيمة العادلة لحق التعويض هي القيمة الحالية للإلتزام المتعلق بذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٤ (مع مراعاة أي تخفيض مطلوب إذا كان التعويض غير قابل للمداد بأكمله).

العائد على أصول الخطأ

١٠٥ العائد المتوقع على أصول الخطأ هو أحد الأجزاء المكونة للمصروف المعترف به في بيان الدخل، والفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطأ والعائد الفعلي لها هو مكسب أو خسارة إكتوارية، وهو يدخل ضمن المكاسب أو الخسائر الإكتوارية من إلتزام المنافع المحددة عند تحديد صافي المبلغ الذي يقارن مع حدود "النطاق" البالغة ١٠% المحددة في الفقرة ٩٢.

١٠٦ إن العائد المتوقع على أصول الخطأ هو بناءاً على توقعت السوق في بداية الفترة وذلك بالنسبة للعائدات على مدى عمر الإلتزام المتعلق بذلك بأكمله، ويعكس العائد المتوقع على أصول الخطأ للتغيرات في القيمة العادلة لأصولها المحتفظ بها خلال الفترة نتيجة للمساهمات الفعلية المدفوعة للصندوق والمنافع الفعلية المدفوعة منه.

مثال يوضح الفقرة ١٠٦

في ١ يناير ٢٠٠١ كانت القيمة العادلة لأصول خطة ١٠,٠٠٠، وكان صافي المكاسب الإكتوارية المتراكمة غير المحترف بها ٧٦٠، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠١ قامت المنشأة بدفع منافع مقدارها ١,٩٠٠ واستلمت مساهمات مقدارها ٤,٩٠٠، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ كانت القيمة العادلة لأصول الخطة ١٥,٠٠٠، وكانت القيمة الحالية للإلتزام بالمنافع المحددة ١٤,٧٩٢، وكانت الخسائر الإكتوارية للإلتزام لعام ٢٠٠١ مقدارها ٦٠.

في ١ يناير ٢٠٠١ قامت المنشأة بإجراء التقديرات التالية بناء على أسعار السوق في ذلك التاريخ:

%	
٩,٢٥	الفائدة ودخل أرباح الأسهم بعد احتساب الضريبة المستحقة على الصندوق
٢,٠٠	المكاسب المحققة وغير المحققة من أصول الخطة (بعد الضريبة)
(١,٠٠)	التكاليف الإدارية
<u>١٠,٢٥</u>	معدل العائد المتوقع
	بالنسبة لعام ٢٠٠١ فيما يلي العائد المتوقع والفعلي على أصول الخطة :

١٠,٢٥	العائد على ١٠,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ١٢ شهرا بالنسبة ١٠,٢٥%
	العائد على ٢,٠٠٠ المحتفظ به لمدة ٦ شهور بنسبة ٥% (معادلة لنسبة
<u>١٥٠</u>	١٠,٢٥% سنويا محسوبة على أساس مركب كل سنة شهور)
<u>١,١٧٥</u>	العائد المتوقع على أصول الخطة ٢٠٠١
١٥,٠٠٠	القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
(١,٠٠٠)	بطرح القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير ٢٠٠١
(٤,٩٠٠)	بطرح المساهمات المستلمة
<u>١,٩٠٠</u>	يضاف المنافع المنفوعة
<u>٢,٠٠٠</u>	العائد الفعلي على أصول الخطة

الفرق بين العائد المتوقع على أصول الخطة (١,١٧٥) والعائد الفعلي عليها (٢,٠٠٠) هو مكسب إكتواري مقداره ٨٢٥، وعلى ذلك يكون صافي المكاسب الإكتوارية لقرنكمية غير المحترف بها ١,٥٢٥ (٧٦٠ مضافا إليها ٨٢٥ مطروحا منها ٦٠)، وبموجب الفقرة ٩٢ تحدد حدود "لنطاق" بمقدار ١,٥٠٠ (مبلغ ما يلي أيهما لكبر): (١) ١٠% من ١٥,٠٠٠ (٢) ١٠% من ١٤,٧٩٢، وفي السنة التالية (٢) ٢٠% تحترف المنشأة في بيان الدخل بمكسب إكتواري مقداره ٢٥ (١,٥٢٥ مطروحا منها ١٥٠٠) مقسم على المعدل المتوقع للسر العمل المتبقي للموظفين المعنيين .

العائد المتوقع على أصول الخطة لعام ٢٠٠٢ سيكون بناء على توقعات السوق في ١/١/٢٠٠٢ للعوائد على مدى العمر الكامل للإلتزام.

١٠٧ عند تحديد العائد المتوقع والفعلية لأصول الخطة تقوم المنشأة بخصم تكاليف الإدارة المتوقعة بليستثناء تلك التي تدخل ضمن الافتراضات الإكوتورية المستخدمة لقياس الالتزام.

إندماج منشآت الأعمال

١٠٨ في عملية ضم منشآت الأعمال التي هي عبارة عن الإمتلاك تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات الناجمة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة بمقدار القيمة الحالية للإلتزام مطروحا منها القيمة العادلة لأية أصول للخطة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ إندماج منشآت الأعمال). وتشمل القيمة الحالية للإلتزام كل مما يلي حتى لو لم يعترف بها المالك بعد في تاريخ التملك:

- (أ) المكاسب والخسائر الإكوتورية التي نشأت قبل تاريخ التملك (سواء كانت أو لم تكن ضمن "النطاق" البالغ ١٠%)؛
- (ب) تكلفة الخدمة السابقة التي نجمت من التغيرات في المنافع أو إدخال خطة قبل تاريخ التملك؛ و
- (ج) المبالغ التي لم يعترف لها الممتلك بموجب الأحكام الإنتقالية للفقرة ١٥٥ (ب).

التخفيضات والتسويات

١٠٩ يجب على المنشأة الاعتراف بالمكاسب والخسائر من تكليص أو تسديد خطة منافع محددة عند حدوث التقليل أو للتسديد، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة من التقليل أو التسديد ما يلي:

- (أ) أي تغير ناتج في القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة؛
- (ب) أي تغير ناتج في القيمة العادلة لأصول الخطة؛ و
- (ج) أية مكاسب وخسائر إكوتورية وتكلفة خدمة سابقة لم يتم الاعتراف بها سابقا بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٦.

١١٠ قبل تحديد أثر للتقليل أو التسديد يجب على المنشأة إعادة قياس الإلتزام (وأصول الخطة المتوقعة بذلك أن وجدت) باستخدام الافتراضات الإكوتورية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى).

١١١ يحدث التقليل إما:

- (أ) عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين لأذي تغطيم للخطة؛ أو
- (ب) عندما تقوم المنشأة بتعديل أحكام خطة المنافع المحددة بحيث يصبح عنصر مادي لخدمة مستقبلية للموظفين الحاليين لا يحقق شروط التأهيل للمنافع، أو أنه يحقق الشروط فقط لمنافع مخفضة.

قد ينشأ تقليل من حدث منزول مثل إقفال مصنع أو إيقاف أو إنهاء أو تعليق خطة، ويكون الحدث ماديا بشكل كاف ليحقق شروط التقليل إذا كان الاعتراف بمكسب أو خسارة تقليل سيكون له أثر مادي على البيانات المالية، وكثيرا ما تكون التقليلات مرتبطة بعملية إعادة هيكلة، وعلى ذلك تقوم المنشأة باحتساب التقليل في نفس الوقت كما هو بالنسبة لعملية إعادة هيكلة متوقعة بذلك.

- ١١٢ يحدث التسديد عندما تدخل المنشأة في عملية تلغي كل إلتزام قانوني أو إستراتيجي آخر لجزء أو كل المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، مثال ذلك عندما تتم دفعة نقدية على شكل مبلغ مقطوع للمشاركين في الخطة أو نيلية عنهم مقابل حقوقهم باستلام منافع محددة ما بعد إنتهاء الخدمة.
- ١١٣ في بعض الحالات تحصل المنشأة على بوليصة تأمين لتمويل جزء أو كل منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة، والحصول على هذه البوليصة لا تعتبر نسوية إذ تحفظ المنشأة بالإلتزام قانوني أو إستراتيجي (انظر الفقرة ٢٩) لدفع مزيد من المبالغ إذا لم يدفع المؤمن كلفة منافع الموظفين المحددة في بوليصة التأمين. تتناول الفقرات ١١٠٤ - د القياس والإعتراف بحقوق التعويض بموجب بوالص التأمين التي لا تعتبر أصول للخطة.
- ١١٤ يحدث التسديد مع تقليص إذا أنهيت الخطة بحيث يتم تسديد الإلتزام وبالتالي تتوقف الخطة عن الوجود، على أن إنهاء خطة لا يعتبر تقليصاً لو تسديداً إذا تم استبدال الخطة بخطة جديدة تقدم المنافع الممتثلة في جوهرها.
- ١١٥ حيث يتعلق التقليص فقط ببعض الموظفين الذين تغطيهم الخطة أو حيث يتم تسديد جزء من الإلتزام فقط فإن المكسب أو الخسارة تشمل حصة نسبية من تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في السابق (ومن المبالغ الإنشائية التي تبقى غير معترف بها بموجب الفقرة ١٥٥ ب))، ويتم تحديد الحصة النسبية على أساس القيمة الحالية للإلتزامات قبل وبعد التقليص أو التسديد، إلا إذا توفر أساس معقول لكثير في هذه الظروف، فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب تطبيق أي مكسب ناتج من التقليص أو التسديد لنص الخطة لاستبعاد أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها خاصة بنص الخطة.

مثال يوضح الفقرة ١١٥

منشأة تقوم ببيع قطع عمل ولان يحصل موظفو القطاع الذي تم إيقافه على مزيد من المنافع، وهذا تقليص بدون تسديد، ويستخدم الافتراضات الإكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة الجارية في السوق والأسعار الجارية الأخرى) مباشرة قبل التقليص يكون على المنشأة الالتزام منافع محددة بقيمة صافية حالية مقدارها ١,٠٠٠ ولصول خطة بقيمة عللة مقدارها ٨٢٠ وصافي مكاسب إكتوارية تراكمية غير معترف بها مقدارها ٥٠، وكانت المنشأة قد تتبنى المعيار للمرة الأولى قبل سنة واحدة مما زاد من صافي الالتزام بمقدار ١٠٠، واختارت المنشأة الاعتراف به على مدى خمس سنوات (انظر الفقرة ١٥٥ ب))، ويخفض التقليص صافي القيمة الحالية للالتزام بمقدار ١٠٠ لتصبح ٩٠٠.

من ضمن المكاسب والخسائر الإكتوارية والمبالغ الانتقالية غير المعترف بها ١٠% (١٠٠/١,٠٠٠) تتعلق بذلك الجزء من الالتزام الذي بقي من خلال التقليص، وعلى ذلك يكون أثر التقليص كما يلي:

قبل التقليص	مكاسب التقليص	بعد التقليص	صافي القيمة الحالية للالتزام القيمة العادلة لأصول الخطة
١,٠٠٠ (٨٢٠)	(١٠٠) —	٩٠٠ (٨٢٠)	
١٨٠	(١٠٠)	٨٠	
٥٠ (٨٠)	(٥) ٨	٤٥ (٧٢)	المكاسب الإكتوارية غير المعترف بها المبالغ الانتقالية غير المعترف بها (٥/٤ × ١٠٠)
١٥٠	(٩٧)	٥٣	صافي الالتزام المعترف به في الميزانية العمومية

العرض

التنقص

١١٦ يجب أن تقوم المنشأة بإجراء تقصص للأصل الخاص بخطة مقابل الالتزام الخاص بخطة لأخرى فقط عندما:

- تكون المنشأة حق قبل للتفويض قانونيا لاستخدام فاقص في خطة لتسديد لالتزامات تحت خطة لأخرى؛ و
- تتوي المنشأة بما تسديد لالتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفاقص في خطة وتسديد لالتزاماتها تحت الخطة الأخرى في نفس الوقت.

١١٧ إن المقاييس الخاصة بالتنقص مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأدوات المالية : الإصاح والعرض*.

التمييز على أساس الجاري/ غير الجاري

١١٨ تميز بعض المشاريع الأصول والالتزامات المتداولة عن تلك غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين ما هو متداول وغير متداول من هذه الأصول والالتزامات الناتجة من منافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة

١١٩ لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على أصول الخطة كمكونات كبد دخل أو مصروف منفرد في بيان الدخل.

الإفصاح

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة خطط منافعها المحددة والآثار المالية للتغيرات في هذه الخطط خلال الفترة.

١٢٠ على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية حول خطط المنافع المحددة:

(أ) سياسة المنشأة المحاسبية للاعتراف بالمكسب والخسائر الإكتوارية.

(ب) وصف علم لتوقع الخطة.

(ج) مطابقة الأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة مبينة بشكل منفصل،

إذا كان ذلك منطبقاً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

(١) تكلفة الخدمة الحالية،

(٢) تكلفة الفائدة،

(٣) مساهمات المشاركين في الخطة،

(٤) المكسب والخسائر الإكتوارية،

(٥) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط المقاسة بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.

(٦) المنافع المدفوعة،

(٧) تكلفة الخدمة السابقة،

(٨) مجمع منشآت الأعمال،

(٩) تخفيضات curtailments، و

(١٠) التسويات.

(د) تحليل لالتزام المنافع المحددة إلى مبالغ ناتجة من الخطط التي هي غير ممولة بكاملها ومبالغ

ناتجة من خطط ممولة بكاملها أو جزئياً.

(هـ) مطابقة للأرصدة الافتتاحية والنهائية للقيمة العادلة لموجودات الخطة والأرصدة الافتتاحية والنهائية

لأي حق تعويض reimbursement right معترف به كصل حسب الفقرة ١٠٤ أ مبنية بشكل منفصل، إذا كان ذلك منطقياً، الآثار خلال الفترة التي تعزى لكل مما يلي:

- (١) العقد المتوقع على موجودات الخطة،
- (٢) المكسب والخسائر الإكتوارية،
- (٣) التغيرات في سعر الصرف الأجنبي للخطط التي تم قياسها بعملة تختلف عن عملة العرض للمنشأة.
- (٤) مساهمات صاحب العمل،
- (٥) مساهمات المشاركين في الخطة،
- (٦) المنافع المدفوعة،
- (٧) نمج منشآت الأعمال، و
- (٨) التسويات.

(و) مطابقة القيمة الحالية للالتزام المنفعة المحددة في (ج) للقيمة العادلة لموجودات الخطة في (هـ) مع الموجودات والمطلوبات المعترف بها في الميزانية العمومية، مبنية على الآكل:

- (١) صافي المكسب أو الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٢)؛
- (٢) تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها في الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٩٦)؛
- (٣) أي مبلغ غير معترف به كصل بسبب الحد في الفقرة ٥٨ ب؛
- (٤) القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأي حق تعويض معترف به كصل حسب الفقرة ١٠٤ أ (مع وصف موجز للصلة بين حق التعويض والالتزام ذي العلاقة)؛ و
- (٥) المبالغ الأخرى المعترف بها في الميزانية العمومية.

(ز) إجمالي المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة لكل مما يلي والبند (البند) الرئيسية التي تدخل ضمنها:

- (١) تكلفة الخدمة الحالية؛
- (٢) تكلفة الفقد؛
- (٣) العقد الموقع على موجودات الخطة؛
- (٤) العقد المتوقع على أي حق تعويض معترف به كصل حسب الفقرة ١٠٤ أ؛
- (٥) المكسب والخسائر الإكتوارية؛
- (٦) تكلفة الخدمة السابقة؛
- (٧) أثر أية تخفيضات أو تسوية؛ و
- (٨) أثر الحد في الفقرة ٥٨ ب.

(ح) إجمالي المبالغ المعترف به في بيان الدخل والمصروف المعترف به لكل مما يلي:

- (١) المكسب والخسائر الإكتوارية؛ و

(٢) أثر الحد في الفقرة ٥٨(ب).

(ط) بالنسبة للمنشآت التي تعترف بالمكسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل والمصروف المعترف به حسب الفقرة ١٩٣ المبلغ المتراكم للمكسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

(ي) بالنسبة لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة والتي تشمل دون أن تكون مقتصرة على تلك لقوات حقوق الملكية وقوات الدين الذي تشكله كل فئة رئيسية في القيمة العادلة لإجمالي موجودات الخطة.

(ك) المبالغ الدخلة ضمن القيمة العادلة لموجودات الخطة لما يلي:

(١) كل فئة للأقوات المالية للمنشأة؛ و

(٢) أية ممتلكات تشغلها المنشأة أو الموجودات الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

(ل) وصف سردي للأصول المستخدم لتحديد معدل العقد الكلي المتوقع على الموجودات، بما في ذلك أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

(م) العقد الفطري على موجودات الخطة، وكذلك العقد الفطري على أي حق تعويض معترف به كأصل حسب الفقرة ١٠٤.

(ن) الافتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة في تاريخ الموزانية الصومية، بما في ذلك ما يلي حيث ينطبق ذلك:

(١) أسعار الخصم؛

(٢) معدلات العقد المتوقعة على أية أصول للخطة للفرات المعروضة في البيانات المالية؛

(٣) معدلات العقد المتوقعة للفرات المعروضة في البيانات المالية لأي حق تعويض معترف به كأصل بموجب الفقرة ١٠٤؛

(٤) المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب (وللتغيرات في مؤشر أو متغير آخر محدد في الأحكام الرسمية أو الضمنية لخطة كأساس للزيادة المستقبلية في المنافع)؛

(٥) معدلات اتجاهات التكلفة الطبية؛ و

(٦) أية افتراضات كثورية ملغية أخرى مستخدمة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن كل افتراض إكتواري بشكل مطلق (على سبيل المثال كنسبة مئوية مطلقة) وليس فقط كهش بين النسب المئوية المختلفة والمتغيرات الأخرى.

(س) أثر زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة وأثر انخفاض مقداره نقطة مئوية واحدة في معدلات اتجاه التكلفة الطبية المفترضة على:

(١) إجمالي مكونات تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة المدة اضافي لتكاليف الطبية الدورية لما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(٢) التزام المنفعة المتراكم لتكاليف الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

لأغراض هذا الإفصاح تعتبر جميع الافتراضات الأخرى ثابتة، ويلائمة للخطط العاملة في بيئة ذات تضخم مرتفع الإفصاح هو أثر نسبة مئوية للزيادة أو الانخفاض في معدل اتجاه التكلفة الطبية المفترضة والذي له أهمية مشابهة للنقطة مئوية واحدة في بيئة ذات تضخم منخفض.

(ع) مبالغ الفترة السنوية الحالية والفترة الأربع السابقة لما يلي:

(١) القيمة الحالية للالتزام بالمنفعة المحددة والقيمة العادلة لموجودات الخطأ والفاصل أو العجز في الخطأ؛ و

(٢) تعديلات الخبرة الناشئة من:

(أ) مطلوبات الخطأ معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من مطلوبات الخطأ

في تاريخ الميزانية العمومية؛ و

(ب) موجودات الخطأ معبر عنها إما (١) كمبلغ أو (٢) كنسبة مئوية من موجودات الخطأ

في تاريخ الميزانية العمومية،

(ف) الفضل تقدير لصاحب العمل في أسرع وقت ممكن تحديده فيه بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع أن تدفع للخطأ أثناء الفترة السنوية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

١٢١ تتطلب الفقرة ١٢٠ (أ) وصفا عاما لنوع الخطأ، ويميز هذا الوصف على سبيل المثال خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة، ولا يطلب مزيد من التفاصيل.

١٢٢ عندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة واحدة يمكن إجراء الإفصاحات متضمنة الإجمالي بشكل منفصل في كل خطة أو في مجموعات تعتبر أنها أكثر فائدة، وقد يكون من المفيد تمييز المجموعات حسب المقياس كما يلي:

(أ) الموقع الجغرافي للخطط، مثال ذلك بتمييز الخطط المحلية من الخطط الأجنبية؛ أو

(ب) ما إذا كانت الخطط خاضعة لمخاطر مادية مختلفة، مثال ذلك بتمييز خطط الرواتب التقاعدية المقطوعة من خطط الرواتب التقاعدية النهائية ومن الخطط الطبية ما بعد إنتهاء الخدمة.

عندما تقوم المنشأة بإجراء إفصاحات على أساس الإجمالي لمجموعة خطط فإنه يتم تقديم هذه الإفصاحات على شكل معدلات موزونة أو ذات نطاقت ضيقة نسبياً.

١٢٣ تتطلب الفقرة (٣٠) إفصاحات إضافية بشأن خطط المنافع المحددة لأصحاب العمل المتعدين التي تعامل كما لو أنها خطط مساهمات محددة.

١٢٤ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن:

(أ) عمليات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد إنتهاء الخدمة؛ و

(ب) منافع ما بعد إنتهاء الخدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٢٥ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" تقوم المنشأة بالإصحاح عن معلومات حول البنود المحتملة الناتجة من إلتزامات المنافع ما بعد إنتهاء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

- ١٢٦ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال:
- (أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ؛
- (ب) منافع الإحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى؛
- (ج) منافع المعزى طويلة الأجل؛
- (د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظف بتقديم الخدمة؛ و
- (هـ) التعويض المؤجل المنفوع بعد ثلاثة شهور أو أكثر من نهاية الفترة التي يتم الحصول عليه فيها.

١٢٧ لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعاً لنقص الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، علاوة على ذلك كلما يتسبب إيجال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوباً مبسطاً لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين ما بعد إنتهاء الخدمة كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً ولا يتم تطبيق أي "تطابق"؛ و
- (ب) يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بأكملها فوراً.

الإعتراف والقياس

١٢٨ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل صافي إجمالي المبالغ التالية:

- (أ) القيمة الحالية الإلتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ٦٤)؛
- (ب) يطرح من ذلك القيمة الحالية في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤).

عند قياس الإلتزام يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٤٩-٩١ باستثناء الفقرتين ٥٤ و٦١. ويجب على المنشأة تطبيق الفقرة ١٠٤ عند الإعتراف بأي حق تعويض وقياسه.

١٢٩ بالنسبة لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل يجب على المنشأة الإعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية على أنها مصروف أو دخل (مع مراعاة الفقرة ٥٨)، باستثناء إلى الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي آخر أو يسمح بإيجالها في تكلفة الأصل :

- (أ) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات ٦٣-٩١)؛
- (ب) تكلفة الفائدة (انظر الفقرة ٨٢)؛

- (ج) للعائد المتوقع على أصول لية خطة (انظر الفقرات ١٠٥-١٠٧). وفي حالة أي حق تعويض تم الإقرار به كالمصل (انظر الفقرة ١٠٤)؛
- (د) المكاسب والخسائر الإکتورية التي يجب الإقرار بها فوراً؛
- (هـ) تكلفة الخدمة السابقة التي يجب الإقرار بها فوراً؛ و
- (و) أثر لية تقلصات أو تمديدات (انظر الفقرتين ١٠٩ و ١٠٥).

١٣٠ أحد أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هي منفعة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى المنفعة على طول فترة الخدمة ينشأ إلترزم عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الإلترزم احتمال أن يطلب الدفع وأن يتم مرور الفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع عنها، وإذا كان مستوى المنفعة هو نفسه بالنسبة لأي موظف مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الإقرار بالتكلفة المتوقعة لهذه المنافع عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٣١ بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال حيث يكون المصروف الناجم من هذه المنافع ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح مناسب لإيضاح أداء المنشأة للفترة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبانيات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وحيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

منافع نهاية الخدمة

١٣٢ يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الإلترزم هو إنتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.

الإقرار

١٣٣ يجب على المنشأة الإقرار بمنافع نهاية الخدمة على أنها إلترزم ومصروف وذلك فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بما يلي :

(أ) إقهاء خدمة موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو

(ب) تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يتم من خلاله تشجيع ترك العمل بشكل طوعي.

١٣٤ تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإقهاء الخدمة فقط عندما يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإقهاء الخدمة ولا يوجد احتمال قطي بالإسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي كحد أدنى :

(أ) مواقع وعمل الموظفين الذين سيتم إقهاء خدمتهم وعدمهم التقريبي؛

(ب) منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وتطقي؛ و

(ج) الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطوة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يحتمل خلاله إجراء تغيرات مادية في الخطوة.

١٣٥ من الممكن أن تكون المنشأة ملتزمة بموجب تشريع أو بموجب اتفاقيات تعاقدية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو مستلبيهم أو بموجب الالتزام ضمنى بناء على ممارسة الأعمال أو العرف أو الرغبة أن يتصرف بشكل عادل لإجراء دفعت (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تنتهى خدماتهم وهذه الدفوعات هي منافع نهاية الخدمة، وعادة تكون منافع نهاية الخدمة على شكل مبلغ مقطوع، ولكنها تشمل في بعض الأحيان ما يلي:

(أ) تصنيف منافع التقاعد أو المنافع الأخرى ما بعد إنتهاء الخدمة إما بشكل غير مباشر أو من خلال خطة منافع موظفين أو بشكل مباشر؛ و

(ب) الارتاب حتى نهاية فترة أخطار محددة إذا لم يتم الموظف بتقديم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٣٦ تستحق بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للخدمة، ودفع هذه المنافع مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات استحقاق أو حد أقصى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أن هذه توصف في بعض البلدان بـ"تبعيضات نهاية الخدمة" إلا أنها فعليا تصف منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وليس منافع نهاية الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبياً على هذا الأساس ويقدم بعض المشاريح مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب الموظف (في جوهرها منفعة ما بعد إنتهاء الخدمة) أقل من المنافع ترك الخدمة الإختياري بناء على طلب المنشأة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الإختياري هي منفعة نهاية خدمة.

١٣٧ لا توفر منافع نهاية الخدمة للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية ويتم الإعتراف بها فوراً على أنها مصروفة.

١٣٨ حيث تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة يجب على المنشأة أيضاً إجراء محاسبي لتخفيض منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى (انظر الفقرة ١٠٩).

القياس

١٣٩ حيث تستحق منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

١٤٠ في حالة العرض الذي يقدم من المنشأة لتشجيع ترك الخدمة الإختياري يجب أن يكون قياس منافع نهاية الخدمة بناء على عدد الموظفين الذين يتوقع قبولهم للعرض.

الإفصاح

١٤١ ينشأ احتمال حيث يكون هناك عدم تكد بشأن عدد الموظفين الذين سيقبلون عرضاً لمنافع نهاية الخدمة، وحسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبيد المحتمل إلا إذا كان احتمال حدوث خسارة بعيداً.

١٤٢ حصيما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" تقوم المنشأة بالإصحاح عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان ذو حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإصحاح عنه مناسب لشرح أداء المنشأة للفترة، وقد ينجم عن منافع نهائية الخدمة مصروف يجب الإصحاح عنه من أجل أن يمثل لهذا المتطلب.

١٤٣ حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإصحاح عن الأطراف ذات العلاقة" أن تقوم المنشأة بالإصحاح عن منافع نهائية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

١٤٤ - ١٥٢ [تم إلغاؤها]

أحكام انتقالية

١٥٣ يحدد هذا الجزء للمعالجة الانتقالية لخطط المنافع المحددة، وعندما تطبق المنشأة للمرة الأولى هذا المعيار لمنافع الموظفين الأخرى تقوم بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٥٤ عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى يجب على المنشأة تحديد التزامها الانتقالي لخطط المنافع المحددة في تلك التاريخ على أنها:

(أ) القيمة الحالية للالتزام (انظر الفقرة ٦٤) في تاريخ تطبيق المعيار؛

(ب) يطرح من تلك القيمة العادلة في تاريخ تطبيق المعيار لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الالتزامات بشكل مباشر (انظر الفقرات ١٠٢-١٠٤)؛

(ج) يطرح أيضا أية تكلفة خدمة سابقة يجب الاعتراف بها في فترات لاحقة بموجب الفقرة ٩٦.

١٥٥ إذا كان الالتزام الانتقالي أكثر من الالتزام الذي كان سيتم الاعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة إجراء اختبار غير قليل للتغير للاعتراف بتلك الزيادة كجزء من التزامها الخاص بالمنافع المحددة بموجب الفقرة ٥٤:

(أ) فوراً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨؛ أو

(ب) كمصروف على أساس القسط الثابت على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات من تاريخ تطبيق المعيار، وإذا اختلفت المنشأة البند (ب) فإنه يجب عليها ما يلي:

(١) تطبيق الحد المبين في الفقرة ٥٨ (ب) عند قياس أي أصل معترف به في الميزانية العمومية؛

(٢) الإصحاح في كل تاريخ ميزانية عمومية عما يلي: (١) مبلغ لزيادة الذي يبقى غير معترفاً به، و(٢) المبلغ المعترف به في الفترة الحالية؛

(٣) الحد من الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية اللاحقة (ولكن ليس تكلفة الخدمة السابقة السالبة) كما يلحق لاحقاً، وإذا كان سيتم الاعتراف بمكاسب إكتوارية بموجب الفقرتين ٩٢، ٩٣ فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بذلك المكاسب الإكتوارية فقط إلى الحد الذي تزيد به المكاسب الإكتوارية المترتبة غير المعترف بها (قبل الاعتراف بذلك المكاسب الإكتوارية) عن الجزء غير المعترف به للالتزام الانتقالي؛ و

(٤) إدخال الجزء المتعلق من الالتزام الانتقالي غير المعترف به في تحديد أي مكاسب أو خسارة لاحقة عند التسديد أو التقليل.

إذا كان الالتزام الانتقالي أقل من الالتزام الذي كان سيتم الاعتراف به في نفس التاريخ بموجب السياسة المحاسبية السابقة للمنشأة فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الانخفاض في الحال بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ "المسببات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٥٦ عند التطبيق الأولي لهذا المعيار يشمل أثر التغيير في السياسة المحاسبية كلفة المكسب والخسائر الإكتوارية التي نشأت في فترات سابقة حتى ولو كانت ضمن "نطاق" البالغ ١٠% المحدد في الفقرة ٩٢.

مثال يوضح الفقرات ١٥٤-١٥٦

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ تشمل الميزانية العمومية لمنشأة ما على الالتزام منافع التقاعد مقداره ١٠٠ وتطبق المنشأة المعيار ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩ عندما تبلغ القيمة الحالية للالتزام بموجب المعيار ١,٣٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠. وفي ١ يناير ١٩٩٣ كانت المنشأة قد قدمت بتعيين الرواتب التقاعدية (تكلفة المنافع غير المستحقة: ١,٦٠٠، ومعدل الفترة المتبقية في ذلك التاريخ حتى الاستحقاق: ١٠ سنوات).

الأثر الانتقالي كما يلي:

١,٣٠٠	القيمة الحالية للالتزام
(١,٠٠٠)	القيمة العادلة لأصول الخطة
	يطرح: تكلفة الخدمة السابقة التي سيتم الاعتراف بها
(٦٤)	في الفترات اللاحقة (١٦٠ x ٥/٤)
٢٣٦	الالتزام الانتقالي
١٠٠	الالتزام الذي تم الاعتراف به
١٣٦	الزيادة في الالتزام

قد تختار المنشأة الاعتراف بالزيادة البالغة ١٣٦ إما في الحال أو على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات، والاختيار غير قابل للتغيير.

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ القيمة الحالية للالتزام بموجب المعيار ١,٤٠٠ والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٥٠. وصافي المكسب الإكتوارية للتركيبية غير المعترف بها منذ تاريخ تبني المعيار ١,٢٠. وكان المعدل المتوقع لمرور العمل المتبقي للموظفين المشتركين في الخطة ثمانية سنوات، وقد طبقت المنشأة سياسة الاعتراف بجميع المكسب والخسائر الإكتوارية فوراً كما تسمح بها الفقرة ٩٣. فيما يلي أثر الحد المذكور في الفقرة ١٥٥ (ب) (٢) كما يلي:

١٢٠	صافي المكسب الإكتوارية غير المتحققة
(١٠٩)	الجزء غير المعترف به من الالتزام الانتقالي (١٣٦ x ٥/٤)
١١	الحد الأعلى من المكسب الذي سيتم الاعتراف به (الفقرة ١٥٥ (ب) (٢))

تاريخ النفاذ

١٥٧ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ. باستثناء ما هو محدد في الفقرة ١٥٩، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على تكاليف منافع التقاعد للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن حقيقة أنها قامت بتطبيق هذا المعيار بدلا من معيار المحاسبة الدولية ١٩ "منافع الموظفين"، المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٨ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" المعتمد في عام ١٩٩٣.

١٥٩ يصبح ما يلي نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية* التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠١ أو بعد هذا التاريخ.

(أ) التعريف المعدل لأصول الخطة في الفقرة ٧ والتعريفات الخاصة بالأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موظفين طويل الأجل ويوليفة التأمين المؤهلة؛ و

(ب) متطلبات الاعتراف والقياس للتعويضات في الفقرات ١٠٤، ١٢٨ و ١٢٩ والإصلحات ذات العلاقة في الفقرات ١٢٠ (أ)، ١٢٠ (و)، ١٢٠ (٤)، ١٢٠ (م) و ١٢٠ (ن).

تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر، وإذا أقر التطبيق الأكر على البيانات المالية فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩ يصبح التحديل الورود في الفقرة ٥٨ نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي فترات تنتهي في أو بعد ٣١ أيار ٢٠٠٢. يفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار. وإذا كان التطبيق المبكر يؤثر على البيانات المالية، فينبغي على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة.

١٥٩ ب على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرات ٣٤-٣٤، ٣٤، ٦١، ١٢٠-١٢١ للفترات السنوية التي تبدأ في يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأكر، وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

١٥٩ ج من الممكن استخدام الخيار في الفقرات ٩٣-٩٣ للفترات السنوية التي تنتهي في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وعلى المنشأة التي تستخدم الخيار للفترات السنوية التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ أن تطبق كذلك التعديلات في الفقرات ٣٢، ٣٤-٣٤، ٦١ و ١٢٠-١٢١.

١٦٠ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ عندما تغير المنشأة سياستها المحاسبية لتعكس التغييرات المحددة في الفقرات ١٥٩-١٥٩ ج، وعند تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن على المنشأة معاملة هذه التغييرات كما لو أنها طبقت في نفس الوقت مثل بقية هذا المعيار، فيما عدا أنه يمكن للمنشأة الإفصاح عن المبالغ التي تتطلبها الفقرة ١٢٠ (ع) حيث يتم تحديد المبالغ لكل فترة بأثر مستقبلي من أول فترة سنوية معروضة في البيانات المالية تطبق فيها المنشأة لأول مرة التعديلات في الفترة ١٢٠.

* تشير الفقرة ١٥٩ إلى "البيانات المالية السنوية" تمثيا مع نص أكثر وضوحا لكافة تواريخ النفاذ المتبناة في عام ١٩٩٨. الفقرة ١٥٧ التي تشير إلى "الفترة المالية".

ملحق أ مثال توضيحي

هذا المثال إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

وعرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معناها، وقد قدمت مقتطفات من بيانات الدخل والميزانيات العمومية لبيان آثار العمليات المبينة أعلاه. وهذه المقتطفات لا تتفق بالضرورة مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض لمعايير المحاسبة الدولية الأخرى.

معلومات خلفية

المعلومات التالية معطاة بشأن خطة منافع محددة ممولة، وإتمام حسابات الفائدة سهلة يفترض أن جميع العمليات ستحدث في نهاية السنة، وقد كانت كل من القيمة الحالية للإلتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة ١,٠٠٠ في ١ يناير ٢٠٠١، وكان صافي المكسب الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها في ذلك التاريخ ١٤٠.

٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	
٨,٠%	٩,٠%	١٠,٠%	معدل الخصم في بداية السنة
١٠,٣%	١١,١%	١٢,٠%	معدل العائد المتوقع على أصول الخطة في بداية السنة
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
١٩٠	١٨٠	١٥٠	المنافع المدفوعة
١١٠	١٠٠	٩٠	المساهمات المدفوعة
١,٢٩٥	١,١٩٧	١,١٤١	القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر
١,٠٩٣	١,١٠٩	١,٠٩٢	القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر
١٠	١٠	١٠	معدل الأسعار العاملة المتبقية للموظفين (سنوات)

في عام ٢٠٠٢ تم تعديل الخطة لتوفير منافع إضافية ابتداء من ١ يناير ٢٠٠٢ وكانت القيمة الحالية في ١ يناير ٢٠٠٢ للمنافع الإضافية لخدمة الموظفين قبل ١ يناير ٢٠٠٢ ما مقداره ٥٠ للمنافع المستحقة و ٣٠ للمنافع غير المستحقة، وفي ١ يناير ٢٠٠٢ قدرت المنشأة أن معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع غير المستحقة مستحقة هو ثلاث سنوات، وعلى ذلك يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة الفاجمة عن المنافع الإضافية غير المستحقة على أساس القسط الثابت على مدى ثلاث سنوات، ويتم الاعتراف فوراً بتكلفة الخدمة السابقة الفاجمة من المنافع الإضافية المستحقة (فترة ٩٦ من المعايير)، وقد تبنت المنشأة سياسة الاعتراف بالمكسب والخسائر الإكتوارية بموجب الحد الأدنى من متطلبات الفترة ٩٣.

التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة

الخطوة الأولى هي تلخيص التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لأصول الخطة واستخدام ذلك لتحديد مبلغ المكسب أو الخسارة الإكتوارية للفترة، وهي كما يلي :

٢٠٢٣	٢٠٢٢	٢٠٢١	
١,١٩٧	١,١٤١	١,٠٠٠	القيمة الحالية للإلتزام في ١ يناير
٩٦	١٠٣	١٠٠	تكلفة الفائدة
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
-	٣٠	-	تكلفة الخدمة السابقة- المنافع غير المستحقة
-	٥٠	-	تكلفة الخدمة السابقة- المنافع المستحقة
(١٩٠)	(١٨٠)	(١٥٠)	المنافع المدفوعة
			المكسب (الخسارة) الإكتوارية من الإلتزام
٤٢	(٨٧)	٦١	(الرقم الموزن)
<u>١,٢٩٥</u>	<u>١,١٩٧</u>	<u>١,١٤١</u>	القيمة الحالية للإلتزام في ٣١ ديسمبر
١,١٠٩	١,٠٩٢	١,٠٠٠	القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير
١١٤	١٢١	١٢٠	العائد المتوقع على أصول الخطة
١١٠	١٠٠	٩٠	المساهمات
(١٩٠)	(١٨٠)	(١٥٠)	المنافع المدفوعة
			المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول
(٥٠)	(٢٤)	٣٢	الخطة (الرقم الموزن)
<u>١,٠٩٣</u>	<u>١,١٠٩</u>	<u>١,٠٩٢</u>	القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر

حدود "النطاق"

الخطوة التالية هي تحديد حدود النطاق، وبعد ذلك، مقارنتها مع المكاسب والخسائر الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها من أجل تحديد صافي المكسب أو الخسارة الإكتوارية الذي سيتم الاعتراف به في الفترة التالية، وبموجب الفقرة ٩٢ من المعيار حددت حدود "النطاق" حسب الأعلى مما يلي:

(أ) ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام قبل خصم أصول الخطة؛ و

(ب) ١٠% من القيمة العادلة لأية أصول خطة.

فيما يلي هذه الحدود والمكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها و غير المعترف بها :

٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	
			صافي المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير
١٧٠	١٠٧	١٤٠	حدود "النطاق" في ١ يناير
<u>١٢٠</u>	<u>١١٤</u>	<u>١٠٠</u>	الزيادة (أ)
<u>٥٠</u>	<u>=</u>	<u>٤٠</u>	
١٠	١٠	١٠	معدل الأعمار العادلة المتبقية (بالمئات) (ب)
			المكسب (الخسارة) الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها (أ/ب)
٥	-	٤	المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ١ يناير
١٧٠	١٠٧	١٤٠	المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-الإلتزام
(٤٢)	٨٧	(٦١)	المكسب (الخسارة) الإكتوارية للسنة-أصول الخطة
<u>(٥٠)</u>	<u>(٢٤)</u>	<u>٣٢</u>	
٧٨	١٧٠	١١١	المجموع الفرعي
<u>(٥)</u>	<u>=</u>	<u>(٤)</u>	(المكسب) الخسارة الإكتوارية المعترف بها
			المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها في ٣١ ديسمبر
<u>٧٣</u>	<u>١٧٠</u>	<u>١٠٧</u>	

المبالغ المعترف بها في الميزانية الصومية والربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها

الخطوة الأخيرة هي تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الميزانية الصومية والربح والخسارة والتحليلات المتعلقة بها التي سيتم الإفصاح عنها بموجب الفقرات ١٢٠ (و)، (هـ)، (د)، (١)، من المعيار وقد تم إعطاء التحليلات التي يطلب الإفصاح عنها حسب الفقرة ١٢٠ (أ) ج، هـ في الجزء من هذا الملحق "التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام وفي القيمة العادلة لموجودات الخطة"، وهي كما يلي:

٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	
١,٢٩٥	١,١٩٧	١,١٤١	القيمة الحالية للإلتزام
<u>(١,٠٩٣)</u>	<u>(١,١٠٩)</u>	<u>(١,٠٩٢)</u>	القيمة العادلة لأصول الخطة
٢٠٢	٨٨	٤٩	
٧٣	١٧٠	١٠٧	المكسب (الخسارة) الإكتوارية غير المعترف بها
<u>(١٠)</u>	<u>(٢٠)</u>	<u>—</u>	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها - المنافع غير المستحقة
<u>٢٦٥</u>	<u>٢٣٨</u>	<u>١٥٦</u>	الإلتزامات كما هي ظاهرة في الميزانية الصومية
١٥٠	١٤٠	١٣٠	تكلفة الخدمة الحالية
٩٦	١٠٣	١٠٠	تكلفة لفائدة
(١١٤)	(١٢١)	(١٢٠)	العائد المتوقع على أصول الخطة
(٥)	—	(٤)	صافي (المكسب) للخسارة المعترف بها في السنة
١٠	١٠	—	تكلفة الخدمة السابقة - المنافع غير المستحقة
—	<u>٥٠</u>	<u>—</u>	تكلفة الخدمة السابقة - المنافع المستحقة
<u>١٣٧</u>	<u>١٨٢</u>	<u>١٠٦</u>	المصروفات كما يظهرها بيان الربح والخسارة
			العائد الفعلي على خطة الأصول
١١٤	١٢١	١٢٠	العائد المتوقع على أصول الخطة
<u>(٥٠)</u>	<u>(٢٤)</u>	<u>٣٢</u>	المكسب (الخسارة) الإكتوارية من أصول الخطة
<u>٦٤</u>	<u>٩٧</u>	<u>١٥٢</u>	العائد الفعلي على أصول الخطة

ملاحظة: انظر المثال التوضيحي للفقرات ١٠٤-ج الخاصة بمرض الإستعاضات.

ملحق ب

إفصاحات إضافية

هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار، وغرض الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها، وتبين مقتطفات من إفصاحات البيانات المالية كيف يمكن تجميع الإفصاحات المطلوبة في حالة مجموعة كبيرة متعددة الجماعات توفر مجموعة متنوعة من منافع الموظفين، ولا تتفق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات عرض معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمعايير المحاسبة الدولية، وبشكل خاص لا توضح الإفصاح عما يلي:

- (أ) السياسات المحاسبية لمنافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ 'عرض البيانات المالية، وبموجب الفقرة ١٢٠ (أ) من هذا المعيار يجب أن يشمل هذا الإفصاح السياسة المحاسبية للمنشأة للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.
- (ب) وصف عام لنوع الخطة (الفقرة ١٢٠ (ب)).
- (ج) وصف سردي للأساس المستخدم لتحديد معدل العائد المتوقع على الموجودات (الفقرة ١٢٠ (ب)).
- (د) منافع الموظفين الممنوحة للمدراء وكبار موظفي الإدارة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٤ 'الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة).
- (هـ) منافع الموظفين على أساس المشاركة (انظر معيار إعداد التقارير المالية ٢ الدفع على أساس المشاركة).

إلتزامات منافع الموظفين

فيما يلي المبالغ التي يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية:

المنافع الطبية		خطط منافع		
ما بعد انتهاء الخدمة		لتقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
-	-	١٧٤٠٠	٢٠٣٠٠	القيمة الحالية للإلتزامات المعمولة
-	-	١٧٢٨٠	١٨٤٢٠	القيمة الحالية لأصول الخطة
-	-	١٢٠	١٨٨٠	
٦٤٠٥	٧٣٣٧	١٠٠٠	٢٠٠٠	القيمة الحالية للإلتزامات غير المعمولة
(٢٦٠٧)	(٢٧٠٧)	٨٤٠	(١٦٠٥)	المكاسب (الخسائر) الإكتوارية غير المعترف بها
-	-	(٦٥٠)	(٤٥٠)	تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها
٣٧٩٨	٤٦٣٠	١٣١٠	١٨٢٥	صافي الإلتزام في الميزانية العمومية
المبالغ في الميزانية العمومية:				
٣٧٩٨	٤٦٣٠	١٤٠٠	١٨٢٥	الإلتزامات
-	-	(٩٠)	-	الأصول
٣٧٩٨	٤٦٣٠	١٣١٠	١٨٢٥	صافي الإلتزام في الميزانية العمومية

تشمل أصول خطة التقاعد الأسهم العادية الصادرة من (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٣١٧ (٢٠٠١ : ٢٨١). وتشمل أصول الخطة كذلك الممتلكات التي تملكها (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) بقيمة عادلة مقدارها ٢٠٠ (٢٠٠١ : ١٨٥).

فيما يلي المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة كما يلي:

المنافع الطبية		خطط منافع		
ما بعد إنتهاء الخدمة		التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٤١١	٤٧٩	٧٥٠	٨٥٠	تكلفة الخدمة الحالية
٧٠٥	٨٠٣	١٠٠٠	٩٥٠	الفائدة على الإلتزام
-	(٢٩١)	(٦٥٠)	(٩٠٠)	العائد المتوقع على أصول الخطة
				صافي الخسائر (المكاسب) الإكتوارية
١٤٠	١٥٠	(٢٠)	(٧٠)	المعترف بها في السنة
-	-	٢٠٠	٢٠٠	تكلفة للخدمة السابقة
-	-	(٣٩٠)	١٧٥	الخسائر (المكاسب) من التقليلات والتسويات
١٢٥٦	١٤٣٢	٨٩٠	١٢٠٥	الإجمالي للدخل ضمن تكاليف الموظفين
			٨٥٠	
-	-	٢٢٥٠	٦٠٠	العائد الفعلي على أصول الخطة

المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة		خطط منافع التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٥٤٣٩	٦٤٠٥	١١٦٠٠	١٨٤٠٠	التزام المنافع المحددة الإحتياحي
٤١١	٤٧٩	٧٥٠	٨٥٠	تكلفة للخدمة
٧٠٥	٨٠٣	١٠٠٠	٩٥٠	تكلفة الفائدة
٤٠٠	٢٥٠	٩٥٠	٧٣٥٠	الخسائر (المكاسب) الإكتوارية
		-	٥٠٠	خسائر (مكاسب) للتخفيضات
		(٣٥٠)	-	المطلوبات المطفأة عند التسويات
		٥٠٠٠	-	المطلوبات المحتملة في دمج منشآت الأعمال
		(١٥٠)	٩٠٠	فروقات الصرف للخطط الأجنبية
(٥٥٠)	(٦٠٠)	(٤٠٠)	(٦٥٠)	المنافع المدفوعة
٦٤٠٥	٧٣٣٧	١٨٤٠٠	٢٢٢٠٠	التزام المنفعة المحددة لنهايتي.

التغيرات في القيمة العادلة لموجودات الخطة كما يلي:

خطط منافع التقاعد المحددة		
٢٠٠١	٢٠٠٢	
٩٢٠٠	١٧٢٨٠	القيمة العادلة الإقتلاحية لموجودات الخطة
٦٥٠	٩٠٠	العائد المتوقع
١٦٠٠	(٣٠٠)	المكاسب (الخسائر) عند التسويات
-	(٤٠٠)	الموجودات الموزعة عند التسويات
٣٥٠	٧٠٠	الأعمال مساهمت صاحب العمل
٦٠٠٠	-	الموجودات الممتلكة عند دمج منشآت الأعمال
(١٢٠)	٨٩٠	فروقات الصرف للخطط الأجنبية
(٤٠٠)	٦٥٠	المنافع المدفوعة
١٧٢٨٠	١٨٤٢٠	

تتوقع المجموعة أن تساهم بمقدار ٩٠٠ في خططها الخاصة بمنافع التقاعد المحددة في ٢٠٠٣ الفئات الرئيسية لموجودات الخطة كنسبة مئوية من إجمالي موجودات الخطة هي كما يلي:

٢٠٠١	٢٠٠٢	
%٣٥	%٣٠	حقوق الملكية الأوروبية
%١٥	%١٦	حقوق الملكية لأمريكا الشمالية
%٢٨	%٣١	السندات الأوروبية
%١٧	%١٨	سندات أمريكا الشمالية
%٥	%٥	الممتلكات

الإفترضات الإكتوارية الرئيسية في تاريخ الميزانية العمومية (مبعر عنها كمعدلات موزونة) :

٢٠٠١	٢٠٠٢	
%٦,٥	%٥,٠	سعر الخصم في ٣١ ديسمبر
%٧	%٥,٠	العائد المتوقع على أصول الخطة في ٣١ ديسمبر
%٤	%٥	الزيادة المستقبلية في الرواتب
%٢	%٣	الزيادة المستقبلية في التقاعد
%٣٠	%٣٠	نسبة الموظفين الذين يختارون تقاعدا مبكرا
%٨	%٨	الزيادة السنوية في تكاليف العناية الصحية
		لتغيرات المستقبلية في الحد الأعلى
%٢	%٣	تكاليف العناية الصحية للدولة

إن لمعدلات اتجاه تكلفة العناية الصحية أثر هام على المبالغ المعترف بها في الربح أو الخسارة، ولمعدلات اتجاه التغير المفترضة في تكلفة العناية الصحية الأثر التالي:

زيادة بمقدار نقطة مئوية ولحة	انخفاض بمقدار نقطة مئوية ولحة	
١٩٠	(١٥٠)	الأثر على إجمالي تكلفة الخدمة وتكلفة لفائدة
١٠٠٠	(٩٠٠٠)	الأثر على التزام المنفعة المحددة

فيما يلي المبالغ للفترة الحالية والفترات الأربع السابقة:

خطط منافع التقاعد المحددة:

٢٠٢٠	١٩٢٠	٢٠٢٠	١٩٢٠	٢٠٢٠	
(٢٢٢٠٠)	(١٨٤٠٠)	(١١٦٠٠)	(١٠٥٨٢)	(٩١٤٤)	التزام المنفعة المحددة
(١٨٤٢٠)	١٧٢٨٠	٩٢٠٠	٨٥٠٢	١٠٠٠٠	موجودات الخطة
(٣٨٨٠)	(١١٢٠)	(٢٤٠٠)	(٢٠٨٠)	٨٥٦	فقدان (العجز)
(١١١١)	(٧٦٨)	(٦٩)	٥٤٣	(٦٤٢)	تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة
(٣٠٠)	١٦٠٠	(١٠٧٨)	(٢٨٩٠)	٢٧٧٧	تعديلات الخبرة على موجودات الخطة

المنافع الطبية لما بعد انتهاء الخدمة

٢٠٢٠	١٩٢٠	٢٠٢٠	٢٠٢٠	٢٠٢٠	
٧٣٣٧	٦٤٠٥	٥٤٣٩	٤٩٢٣	٤٢٢١	التزام المنافع المحددة
(٢٣٢)	٨٢٩	٤٩٠	(١٧٤)	(١٠٣)	تعديلات الخبرة على مطلوبات الخطة

تشارك المجموعة كذلك في خطة منافع محددة على مستوى الصناعة بأكملها، وتوفر هذه الخطة رواتب تقاعدية مرتبطة بالرواتب النهائية وممولة على أساس الاستقطاع عند الدفع، ولا يعتبر أمراً عملياً تحديد القيمة الحالية للالتزام المجموعة أو تكلفة الخدمة الحالية عند حساب الخطة لإتزاماتها على أساس يختلف مادياً عن الأساس المستخدم في البيانات المالية للمنشأة (إسم المنشأة المقدمة للتقارير)، وعلى ذلك الأساس (بيان الأساس) تبين البيانات المالية للخطة حتى ٣٠ يونيو ٢٠٢٠. إلتزاماً غير ممول مقداره ٢٧,٥٢٥, ويجم عن الإلتزام غير الممول دفعت مستقبلية من قبل الموظفين المشاركين، والخطة لها حوالي ٧٥,٠٠٠ عضو منهم حوالي ٥٠٠٠ عضو موظفين حاليين أو سابقين للمنشأة (إسم المنشأة المقدمة للتقارير) أو من يعولونهم، وكان

المصروف المحترف به في بيان هو مساهمة للمساهمة المستحقة للسنة وليس داخلا ضمن المبالغ المذكورة أعلاه هو ٢٣٠ (٢٠×١ : ٢١٥)، ومن الممكن زيادة المساهمة المستقبلية للمجموعة بشكل ملموس إذا تسحبت منشآت أخرى من الخطة.

الملحق ج

توضيح تطبيق الفقرة ٥٨ أ

هذا الملحق يوضح فقط ولا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

الموضوع

تفرض الفقرة ٥٨ من المعيار سقفاً على أصل المنفعة المحدد الذي يمكن الإعتراف به.

٥٨ يمكن أن يكون المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ سلبياً (أصل ما). ويتعين على المنشأة أن تقسّم الأصل الناتج ليهما أقل:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ٥٤ [أي الفائض/ العجز في الخطة مضافاً إليها (مطروحاً منها) أية خسائر (أرباح) غير معترف بها] و

(ب) مجموع:

(١) صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة (انظر الفقرات ٩٢، ٩٣ و ٩٦)؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوافرة في شكل مستردات من الخطة أو خصومات في المساهمات المستقبلية في الخطة. يجب أن يتم تحديد القيمة الحالية لهذه المنافع الاقتصادية باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة ٧٨.

وبدون الفقرة ٥٨ أ (انظر أدناه)، يكون للفقرة ٥٨ ب (١) النتيجة التالية : يؤدي أحياناً تأجيل الإعتراف بالخسارة (الربح) الإكتواري في تحديد المبلغ المعين في الفقرة ٥٤ إلى ربح (خسارة) يتم الإعتراف بها في بيان الدخل.

يوضح المثال التالي أثر تطبيق الفقرة ٥٨ بدون الفقرة ٥٨ أ. ويفترض المثال أن سياسة المحاسبة في المنشأة تقضي بعدم الإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية خارج "النطاق" (سواء استخدم "النطاق" أم لا). ويمكن أن تنشأ القضية كلما تم تأجيل الإعتراف بموجب الفقرة ٥٤).

المثال ١

ز	و = أقل من د + هـ	هـ = ب + ج	د = أ + ج	ج	ب	أ	
الربح المعترف به في السنة الثانية	سقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الفقرة ٥٨ ب (ب)	الفقرة ٥٤	الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤	المنافع الاقتصادية المتأصلة (الفقرة ٥٨ ب (٢))	الفائض في الخطة	السنة
-	٠	٠	١٠٠	٠	٠	١٠٠	١
٣٠	٣٠	٣٠	١٠٠	٣٠	٠	٧٠	٢

في نهاية السنة الأولى، هناك فائض مقداره ١٠٠ في الخطة (المعورد أ في الجدول أعلاه)، لكن لا تتوافر لينة منافع اقتصادية المنشأة سواء من المستندات أو الخصومات في المساهمات المستقبلية* (المعورد ب). ليست هناك لينة أرباح وخسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤ (المعورد ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الاعتراف بأصل قيمته ١٠٠، كونه المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ (المعورد د). ويحد سقف الأصل للورود في الفقرة ٥٨ الأصل إلى لا شيء (المعورد و).

في السنة الثانية، توجد خسارة إكتورية في الخطة بقيمة ٣٠ تقلل من الفائض من ١٠٠ إلى ٧٠ (المعورد أ)، التي تم إرجاء الاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٤ (المعورد ج). لذا لو لم يكن هناك سقف للأصل، يتم الاعتراف بأصل قيمته ١٠٠ (المعورد د). يمكن أن يبلغ سقف الأصل بدون الفقرة ٥٨ ما قيمته ٣٠ (المعورد هـ) ويتم الاعتراف بأصل قيمته ٣٠ (المعورد و)، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور ربح في الدخل (المعورد ز) بالرغم من أن ما حدث هو أن الفائض الذي لا تستطيع المنشأة الاستفادة منه قد انخفض.

يمكن أن ينشأ أي تأثير مماثل لذلك مع أرباح إكتورية (إلى الحد الذي تقل فيه نم الخسائر الإكتورية المتراكمة غير المعترف بها).

الفقرة ٥٨

تمنح الفقرة ٥٨ الاعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ فقط من تكلفة الخدمة السابقة والأرباح (الخسائر) الإكتورية.

١٥٨ يجب أن لا يؤدي تطبيق الفقرة ٥٨ إلى الاعتراف بربح معين لمجرد كونه نتيجة خسارة إكتورية أو تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية، أو الاعتراف بخسارة لكونها مجرد ربح إكتوري في الفترة الحالية. لذلك يتعين على الشركة الاعتراف فوراً بموجب الفقرة ٥٤ بالآتي إلى الحد الذي تنشأ فيه بينهما يتم تحديد أصل المنفعة المحددة وفقاً للفقرة ٥٨ (ب):

(أ) صافي الخسائر الإكتورية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي تخفيض في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية، فإنه يجب الاعتراف مباشرة بمجموع صافي الخسائر الإكتورية للفترة الحالية وتكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية حسب الفقرة (٥٤).

(ب) صافي الأرباح الإكتورية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية إلى الحد الذي تتجاوز فيه أي زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المحددة في الفقرة ٥٨ (ب) (٢). وإذا لم يكن هناك تغير أو تخفيض في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية، فإنه يجب الاعتراف مباشرة بمجموع صافي الأرباح الإكتورية للفترة الحالية بعد اقتطاع تكلفة الخدمة السابقة للفترة الحالية بموجب الفقرة (٥٤).

* بناء على البنود الحالية للضطة.

أمثلة

توضح الأمثلة التالية نتيجة تطبيق الفقرة ٥٨ (أ)، وكما هو موضح أعلاه، يفترض أن سياسة المحاسبة المنشأة لا تقتضي الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكثورية ضمن "النطاق". وبإلغاء الأرباح والخسائر الإكثورية خارجها. ومن أجل للتبسيط، يتم إغفال الإطفاء الدوري للأرباح والخسائر غير المعترف بها خارج "النطاق" في الأمثلة.

تتمة المثال ١ - التعديل عند وجود خسائر إكثورية وعدم وجود تغير في المنافع الاقتصادية المتاحة

ز	و- أقل من د X هـ	هـ- ب+ج	د- أ+ج	ج	ب	أ	
السنة	فائض في الخطة	المنافع الاقتصادية المتاحة	الخسائر غير المعترف بها	المنافع الاقتصادية المتاحة	المنافع الاقتصادية المتاحة	فائض في الخطة	السنة
الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)	الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)	الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)	الفترة ٥٤	الفترة ٥٨ (ب)
١	١٠٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٢	٧٠	٠	٠	٠	٠	٧٠	٠

إن الحقائق هي كما في المثال (١) أعلاه. عند تطبيق الفقرة ٥٨ (أ)، يتبين أنه لا يوجد تغير في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة^{*} لذا يتم الاعتراف مباشرة بالخسائر الإكثورية الكلية التي مقدارها (٢٠) بموجب الفقرة ٥٤ (المعوض د). و يبقى سقف الأصل يساوي صفر (المعوض و) ولا يتم الاعتراف بأي ربح.

ويتم بالفعل الاعتراف مباشرة بالخسائر الإكثورية التي قيمتها (٣٠)، لكن يتم معادلتها من خلال الإنخفاض في تأثير سقف الأصل.

أصل مسجل في الميزانية الصومية (المعوض د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (المعوض و أعلاه)
السنة ١	١٠٠	(١٠٠)
السنة ٢	٧٠	(٧٠)
الأرباح (الخسائر)	(٣٠)	٣٠

في المثال الموضح أعلاه، لم يكن هناك تغير في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة. وكما هو موضح في الأمثلة التالية، يصبح تطبيق الفقرة ٥٨ أكثر تعقيدا عندما تكون هناك تغيرات في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة.

* يستخدم المصطلح "المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة" للإشارة إلى تلك المنافع الاقتصادية المؤهلة للاعتراف بها بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢).

المثال ٢ - التعديل عندما يكون هناك خسائر إكتوارية وانخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة.

ز	و قل من د هـ هـ	هـ - ب + ج	د = أ + ج	ج	ب	أ	السنة
الربح المعترف به في السنة ٢	مقف الأصل، أي الأصل المعترف به	الفقرة ٥٨ (ب)	الفقرة ٥٤	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	المنافع الاقتصادية المتاحة (الفقرة ٥٨ (ب) (٢))	فائض في الخطة	
-	٧٠	٧٠	١٠٠	٤٠	٣٠	٦٠	١
٠	٧٠	٧٠	٧٥	٥٠	٢٠	٢٥	٢

في نهاية السنة الأولى، يوجد فائض في الخطة بقيمة (٦٠) (المصود أ)، ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة (٣٠) (المصود ب). وتوجد خسائر لم يتم الاعتراف بها بقيمة (٤٠) بموجب الفقرة ٥٤ (المصود ج). لذا إذا لم يكن هناك سقف للأصل، فإنه يتم الاعتراف بأصل قيمته ١٠٠ المصود (د). ويحد سقف الأصل قيمة الأصل إلى ٧٠ (المصود ر).

أما في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٣٥ في الخطة تقلل الفائض من ٦٠ إلى ٢٥ (المصود أ). وتتناقص المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ١٠ أي من ٣٠ إلى ٢٠ (المصود ب). وعند تطبيق الفقرة ٥٨، يتم تحليل الخسائر الإكتوارية بقيمة ٣٥ على النحو التالي:

- ١٠ الخسائر الإكتوارية المسوية للانخفاض في المنافع الاقتصادية
- ٢٥ الخسائر الإكتوارية التي تتجاوز الانخفاض في المنافع الاقتصادية

ووفقا للفقرة (٥٨)، فإنه يتم الاعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسائر الإكتوارية بموجب الفقرة ٥٤ العمود (د). وبأثر الانخفاض في المنافع الاقتصادية بقيمة (١٠) ضمن الخسائر المتراكمة غير المعترف بها لتي ترتفع إلى ٥٠ (المصود ج). لذلك، فإن سقف الأصل يبقى أيضا عند ٧٠ (المصود هـ) ولا يتم الاعتراف بأي ربح.

يتم بالفعل الاعتراف مباشرة بما قيمته ٢٥ من الخسارة الإكتوارية، لكن يتم معادلتها من خلال الانخفاض في تأثير سقف الأصل.

السنة ١	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة ٥٤ (المصود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (المصود و أعلاه)
١٠٠	(٣٠)	٧٠	١
٧٥	(٥)	٧٠	٢
(٢٥)	٢٥	٠	الأرباح (الخسائر)

يسمح تطبيق الفقرة ٥٨ الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر الإكتوارية الذي يتم إرجاءه بموجب الفقرة ٥٤ وبالتالي تضمينه في حساب سقف الأصل. على سبيل المثال، إن الخسائر الإكتوارية المتراكمة غير المعترف بها التي تراكمت بينما لا يكون المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل من المقدار المحدد في الفقرة ٥٤ إن يتم الاعتراف بها مباشرة عند النقطة التي يصبح فيها المقدار المحدد في الفقرة ٥٨ (ب) أقل. وبدلاً من ذلك سيستمر تأجيل الاعتراف بها تماثلاً مع السوية المحاسبية للمنشأة. إن الخسائر التراكمية غير المعترف بها في هذا المثال هي خسائر أرجأ الاعتراف بها بالرغم من تطبيق الفقرة ٥٨.

المثال ٣: التعديل عند وجود أرباح إكتوارية وانخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة

السنة	أ	ب	ج	د = أ + ج	هـ = ب + ج	و = أقل من د	ز
	فائض في الخطة	المنافع الاقتصادية المتاحة بموجب الفقرة ٥٨ (ب) (٢)	خسائر غير معترف بها بموجب الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٤	الفقرة ٥٨ (ب)	سقف الأصل المعترف به	الخسارة المعترف بها في السنة ٢
١	٦٠	٣٠	٤٠	١٠٠	٧٠	٧٠	-
٢	١١٠	٧٥	٤٠	١٥٠	٦٥	٦٥	(٥)

في نهاية السنة (١)، نجد أن هناك فائضا في الخطة بقيمة ٦٠ (العمود أ) ومنافع اقتصادية متاحة للمنشأة بقيمة ٣٠ (العمود ب). وقد نشأت خسائر غير معترف بها بقيمة ٤٠ بموجب الفقرة (٥٤) قبل أن يكون لسقف الأصل أي أثر (العمود ج). لذا فإن لم يكن هناك سقف للأصل، فإذ يتم الإعراف بأصل بقيمة ١٠٠ (العمود د). ويحد سقف الأصل من قيمة الأصل إلى ٧٠ (العمود و).

في السنة الثانية، فإن الأرباح الإكتوارية بقيمة ٥٠ في الخطة تزيد للفائض من ٦٠ إلى ١١٠ (العمود أ). وتخفض المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة بقيمة ٥ (العمود ب). فعند تطبيق الفقرة (٥٨)، يتبين أنه لا يوجد زيادة في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، لهذا يتم الإعراف مباشرة بالأرباح الإكتوارية لكلفة بقيمة ٥٠ بموجب الفقرة ٥٤ (العمود د) ولكن تبقى الخسارة المترتبة غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ عند ٤٠ (العمود ج). وينخفض سقف الأصل إلى ٦٥ بسبب الانخفاض في المنافع الاقتصادية. ولا يعد ذلك الانخفاض خسارة إكتوارية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ "منافع الموظفين" لذلك لا يكون من المناسب تأجيل الإعراف به.

يتم بالفعل الإعراف مباشرة بما قيمته ٥٠ من الأرباح الإكتوارية، لكن يتم (أكثر من) معادلتها من خلال الزيادة في تأثير سقف الأصل.

السنة ١	أصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفقرة (٥٤) (العمود د أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (العمود و أعلاه)
١٠٠	(٢٠)	٧	
١٥٠	(٨٥)	٦٥	
٥٠ (الخسائر)	(٥٥)	(٥)	

في المثالين الثاني والثالث، يوجد هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، ومع ذلك، لم يتم الإعراف بالخسارة في المثال الثاني بينما تم الإعراف بها في المثال الثالث. ويتفق هذا الفرق في المعاملة مع معاملة التخيرات في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية قبل وضع الفقرة (٥٨). إن الغرض من الفقرة (١٨٥) هو قطع منع الإعراف بالأرباح (الخسائر) بسبب تكلفة الخدمة السابقة أو الخسائر (الأرباح) الإكتوارية. وإلى أقصى حد ممكن، بقيت كلفة النتائج الأخرى للإعراف المؤجل وسقف الأصل دون تغيير.

السنة ١	السنة ٢	الأرباح (الخسائر)	الأصل مسجل في الميزانية العمومية بموجب الفترة ٥٤ (الصودد أعلاه)	تأثير سقف الأصل	سقف الأصل (الصودد و أعلاه)
١٠٠	٦٥	(٣٥)	٦٥	٠	٦٥
٦٥	٣٥	٠	٣٥	٠	٠

ملاحظات:

١ عند تطبيق الفترة ١٥٨ في المواقف التي يوجد فيها زيادة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة، فإنه من المهم ملاحظة أن القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتاحة لا يمكن أن تتجاوز الفائض في الخطة*.

٢ كثيرا ما تؤدي تصويبات المنفعة عمليا إلى تكلفة خدمة سابقة وزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة بسبب تكاليف الخدمة الحالية المتزايدة للسنوات السابقة. وقد تؤدي الزيادة في المساهمات المستقبلية المتوقعة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في تلك المساهمات المستقبلية. إن منع الإعراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خدمة سابقة في الفترة الحالية لا يحول دون الإعراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الاقتصادية. وعلى نحو مماثل، فإن لتغير في الإفتراضات الإكتوارية التي تسبب خسائر إكتوارية قد يزيد أيضا من المساهمات المستقبلية المتوقعة، وبالتالي المنافع الاقتصادية المتاحة للمنشأة في شكل خصومات متوقعة في المساهمات المستقبلية. ومرة أخرى، فإن منع الإعراف بالربح على أنه فقط نتيجة تكلفة خسارة إكتوارية في الفترة الحالية لا يحول دون الإعراف بالربح بسبب زيادة في المنافع الاقتصادية.

* يتم تصحيح المثال الذي يلي الفترة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ بحيث تتساوى القيمة الحالية للمستردات والخصومات المستقبلية المتاحة للفائض في الخطة بقيمة ٩٠ (بدلا من ١٠٠) مع إجراء تعديل آخر لجعل الحد ٢٧٠ (بدلا من ٢٨٠).

الملحق د

مصادقة المجلس على تعديل عام ٢٠٠٢

لقد تمت المصادقة على تعديلات عام ٢٠٠٢ التي أجريت على معيار المحاسبة الدولي ١٩ من خلال التصويت الإيجابي لثلاثة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكن كان رأي الأئمة لومالي مخالفاً لذلك، وظهر رأيها المعارض في الملحق التالي.

المير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
لنطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنرينج	
ولرن ماكريجور	
بقرينشا لومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميت	
جيوغري ويتنجنون	
تاتسومي يامادا	

الملحق هـ

الرأي المعارض (تعديل عام ٢٠٠٢)

تعارض الأئمة لومالي هذا التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وترى من وجهة نظرها أن المشكلة المعنية المطروحة هي نتيجة حتمية لتفاعل مفهومين متضاربين إلى حد كبير في معيار المحاسبة الدولي ١٩. إن منهج "النطاق" الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجيز الاعتراف بالمبالغ المدرجة على الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف إطار العمل للأصول، عندما يفرض سقف الأصل قيوداً على الاعتراف ببعض تلك الأصول على أساس مفهوم "قابلية الاسترداد". ومن التحديلات المحدودة الأفضل هو حذف سقف الأصل في الفقرة ٥٨، الأمر الذي يجعل المشكلة المحددة ويلغي على الأقل التضارب الدلخي في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

من المؤكد أن التعديل على المعيار سوف يؤدي إلى وصف صحيح وأكثر تمثيلاً للأحداث الاقتصادية. وتعتقد الأئمة لومالي أنه من الممتثل تحسين صحة تمثيل المعيار الذي يسمح بتسجيل أصل يتطابق بخطة تقاعد معينة تشتمل فعلاً على عجز ما، أو إنترلم يخص خطة تشتمل فعلاً على فائض ما.

الملحق و

التعديلات على المعايير الأخرى

يتم تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ لفترة أبكر فإنه يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبعد.

تم إدخال هذه التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما صدر هذا المعيار المعدل في عام ٢٠٠٤ في نص معيار إعداد التقارير المالية ١ ومعايير المحاسبة الدوليين ٢٤ كما صدر في ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

الملحق ز

موافقة المجلس على تعديل ٢٠٠٤

تمت الموافقة على التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ في ديسمبر ٢٠٠٤ من أجل إصداره من قبل إثنى عشر عضواً من بين الأربع عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد عارض ذلك السيدان ليسينزينج وپامادا، ويحتوي الملحق ح على لرائهما المعارضة.

رئيساً	سير ديفيد نويدي
نائباً للرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز جورج برونز
	ألفونسي تي كوب
	حان لينجشروم
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسينزينج
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا آل لومالي
	جون تي سميث
	جيفري ويتنجتون
	تاتسومي يامادا

الملحق ح

الآراء المعارضة (تعديل ٢٠٠٤)

الآراء المعارضة لتعديل ديسمبر ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإصاحات.

معارضة جيمس جيه لويسنرينج

أراء ١ يعارض السيد لويسنرينج موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية - الخطط الجماعية والإصاحات.

أراء ٢ يعارض السيد لويسنرينج لأنه لا يتفق مع حذف الجملة الأخيرة في الفقرة ٣٤ وإضافة الفقرتين ١٣٤، ٣٤٤، وهو يعتقد أن منشآت المجموعة التي تطلي وعدا محددا بالمنفعة لموظفيها يجب أن تكون مسؤولة عن وعد المنفعة المحدد هذا في بيئتها المالية المنفصلة أو الفردية، كما أنه يعتقد أن بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية التي تغيد أنها معدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن تمثل لنسب المتطلبات مثل البيانات المالية الأخرى المعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك فهو لا يتفق مع إلغاء المتطلب من منشآت المجموعة وهو معاملة خطط المنافع المحددة التي تتشارك في المخاطر بين المنشآت التي هي تحت السيطرة المشتركة على أنها خطط منافع محددة وأن يتم بدلا من ذلك إدخال متطلبات الفقرة ١٣٤.

أراء ٣ أشار السيد لويسنرينج إلى أنه يطلب من منشآت المجموعة إعطاء إصاحات بشأن الخطة ككل، إلا أنه لا يعتقد أن الإصاحات بديل كاف للإعتراف والقياس حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٩.

معارضة تاتسومي يامادا

أراء ٤ يعارض السيد يامادا موضوع التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإصاحات.

أراء ٥ يوافق السيد يامادا على أنه يجب إضافة خيار لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشآت التي تعترف بالمكاسب والخسائر بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به، حتى بالرغم من أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الحالي يمكن الإعتراف بها بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها، وهو يوافق على أن الخيار يوفر معلومات أكثر شفافية من خيارات الإعتراف المؤجل المختارة بشكل علم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، على أنه يعتقد كذلك أنه يجب الإعتراف بكلفة بنود الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في فترة ما، وإلى أن يتم الإعتراف بها يجب إدخالها في عنصر حقوق ملكية منفصل عن الأرباح غير الموزعة، ويجب تحويلها من ذلك العنصر المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة عندما يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة، ولذلك فإن السيد يامادا لا يوافق على متطلبات الفقرة ٩٣د.

أراء ٦ يعترف السيد يامادا بصعوبة إيجاد أساس منطقي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في الربح أو الخسارة في الفترات بعد الإعتراف الأولي بها في بيان الدخل أو المصروف المعترف به عندما تكون الخطة مستمرة، كما يعترف بأنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم الإعتراف

ببعض المكاسب والخسائر مباشرة في عنصر منفصل لحقوق الملكية ولا يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة، على أن السيد يامادا لا يعتقد بأن ذلك يبرر توسعة هذه المعاملة لتشمل المكاسب والخسائر الإكتوارية.

أراء ٧ من الممكن الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية المتركمة في الربح أو الخسارة عند حل الخطئة أو تحويلها إلى خارج المنشأة، ويتم تحويل المبلغ المتركم المعترف به في عنصر منفصل لحقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في نفس الوقت، وهذا يتفق مع معاملة مكاسب وخسائر الصرف للشركات التابعة التي لها عملة قياس تختلف عن عملة العرض للمجموعة.

أراء ٨ بناءً على ذلك يعتقد السيد يامادا أن متطلبات في الفقرة ٩٣د تعني أن الخيار ليس تحسيناً لإعداد التقارير المالية لأنها تسمح باستثناء المكاسب والخسائر بشكل دائم من الربح أو الخسارة، ومع ذلك الاعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

المحتويات

الفقرات

معار المحاسبة الدولي ١٩ أساس الإستنتاجات

٢ - ١	الخلفية
٣	ملخص تغييرات معيار المحاسبة الدولي ١٩
٤	ملخص تغييرات مسودة العرض إي ٥٤
٦ - ٥	خطط المساهمات المحددة
١٠ - ٧	خطط أصحاب العمل المتعدين وخطط الدولة
٨٥ - ١١	خطط المنافع المحددة
١٤ - ١١	الإعتراف والقياس: الموزنية الصومية
١٦ - ١٥	تاريخ القياس
٢٢ - ١٧	طريقة التقييم الإكتواري
٢٥ - ٢٣	إسناد المنافع للفترة الخدمة
٣٤ - ٢٦	الإفتراضات الإكتوارية : نسبة الخصم
٣٧ - ٣٥	الإفتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية
٤٨ - ٣٨	المكاسب والخسائر الإكتوارية
٦٢ - ٤٩	تكلفة الخدمة السابقة
	الإعتراف والقياس:
٦٥ - ٦٣	الحد الأدنى للإلتزام الإضافي
٧٥ - ٦٦	أصول الخطة
٦٨ - ٦٨	أصول الخطة: التعريف المعدل المعتمد في عام ٢٠٠٠
٧٥ - ٦٩	أصول الخطة: القياس
٨٧٥ - ٧٥	التعويضات
٧٨ - ٧٦	حدود الإعتراف بأي أصل
٨٧٨ - ٧٨	تعديل سقف الأصل - الذي تم تبنيه عام ٢٠٠٢
٨٠ - ٧٩	الإستقطاعات والتسويات
٨٥ - ٨١	العرض والإفصاح
٩٤ - ٨٦	المنافع خلال منقح ما بعد الخدمة
٨٨ - ٨٦	الغوب المعروض
٨٩	منافع الوفاة أثناء العمل
٩٠	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
٩٣ - ٩١	منافع إنهاء الخدمة
٩٦ - ٩٥	الأحكام الانتقالية وتاريخ النفاذ

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي مبين بعلامة تظهر التعديلات على المعيار ٣٩ (كما هو معدل في ٢٠٠٣) وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؛ أما النص الجديد فيظهر تحته خط والنص الملغى يظهر خلاله خط].

يبين هذا الملحق الأسباب التي حثت بالمجلس إلى رفض حلول معينة بنبذة. وقد لولى أعضاء المجلس اهتماما كبيرا لبعض العوامل دون غيرها. الفترات ١٩-٣٩، ١٠-١٠، ٤٨-٤٨ هـ و ٨٥-٨٥ هـ تم إيفائهم نتيجة للتعديلات الحاصلة على معيار المحاسبة الدولي ١٩ للصلار في ديسمبر ٢٠٠٤.

الخلفية

١ عام ١٩٨٣ اعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ١٩، محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل. وفي عام ١٩٩٢، وبعد مراجعة محدودة اعتمد المجلس معياراً معدلاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩، تكاليف منافع التقاعد (معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم). ثم بدأ المجلس مراجعة شاملة لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ في نوفمبر من عام ١٩٩٤. وفي أغسطس ١٩٩٥ نشر موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ورقة مواضيع حول تكاليف منافع التقاعد الأخرى للموظفين. وفي أكتوبر من عام ١٩٩٦ اعتمد المجلس مسودة العرض إي ٥٤، منافع الموظفين، مع تحديد ٣١ يناير ١٩٩٧ كموعده نهائي لاستلام الملاحظات. وقد استلم المجلس ما يزيد عن ١٣٠ رسالة ملاحظات حول الفقرة ٥٤ - ٨ من أكثر من ٢٠ بلداً. وفي يناير ١٩٩٨، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" (معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد).

٢ يعتقد المجلس بأن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو تحسين جوهري لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. وعلى الرغم من ذلك، فإن المجلس يعتقد بإمكانية إجراء تحسينات إضافية في الوقت المناسب. وعلى وجه التحديد، يعتقد عدة أعضاء من أعضاء المجلس بأنه من المفضل الاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتورية بشكل فوري في بيان الأداء المالي. ومع ذلك، يعتقد المجلس بأن هذا الحل غير ذي جدوى بالنسبة للمكاسب والخسائر الإكتورية ما لم يحرز المجلس تقدماً بخصوص عدة قضايا تتعلق بتقديم التقارير حول الأداء المالي. وعندما يتمكن المجلس من إبراز تقدم بخصوص تلك القضايا، عندها يستطيع المجلس أن يقرر للنظر مرة أخرى في معالجة المكاسب والخسائر الإكتورية.

ملخص تغيرات معيار المحاسبة الدولي ١٩

٣ من أكثر العناصر أهمية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد هو أسلوب القياس الذي يستند إلى السوق. ومن النتائج الرئيسية أن نسبة الخصم تستند إلى إيرادات السوق في تاريخ الميزانية وأن أصول الخطة تقاس وفقاً لقيمة عجلة ومنصرفة. وبإيجاز فإن التغيرات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كما يلي:

- (أ) هناك تعريف معدل لخطط المساهمة المحددة والإرشادات المتعلقة (انظر الفقرات ٥ و ٦ أ لناد) بخطط لأصحاب العمل المتعدين وخطط الدولة (انظر الفقرات ٧ - ١٠ لناد) وحول الخطط المؤمن عليها؛
- (ب) هناك دليل مطور حول معالجة الميزانية للأصول والالتزامات الناشئة عن خطط للمنافع المحددة (انظر الفقرات ١١ - ١٤ لناد)؛
- (ج) يجب أن تقاس التزامات المنافع المحددة بانتظام كاف حتى لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية السنوية (انظر الفقرات ١٥ - ١٦ لناد)؛

(د) تم حذف طرق المنافع المتوقعة وهناك متطلب لاستخدام طريقة المنفعة المتراكمة المعروفة بأسلوب التمتان الوحدة المتوقع (انظر الفقرات ١٧-٢٢ لانداء). إن استخدام أسلوب المنافع المتراكمة يجعل من الضروري توفير دليل تفصيلي حول إيراد المنفعة إلى فترات الخدمة الفردية (انظر الفقرات ٢٣ - ٢٥ لانداء)؛

(هـ) يجب تحديد نسبة خصم لإتزامات منافع ما بعد الوظيفة وإلتزامات منافع الموظف طويلة الأجل (المعمولة منها وغير المعمولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركة الممتازة. أما في البلدان التي لا يتوفر بها سوق قوي يمثل هذه السندات فإنه يجب استخدام السندات الحكومية لاحتساب عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية. كما يجب أن تكون عملة ومدة سندات الشركة والسندات الحكومية متوافقة مع العملة والمدة التقديرية للإلتزامات منفعة ما بعد الخدمة (انظر الفقرات ٢٦-٣٤ لانداء)؛

(و) يجب أن تأخذ إلتزامات المنفعة المحددة بالإعتبار زيادة المنفعة المحددة بأكملها في مدة الخطة (أو تنتج عن أي إلتزام شامل يتعدى تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية، (انظر الفقرات ٣٥ - ٣٧ لانداء)؛

(ز) يجب أن تعترف المنشأة، كحد أدنى، بجزء محدد من المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفاشئة عند إلتزامات المنافع المحددة وعن أي من أصول الخطة) التي تكون خارج الخطة. ويحق لأي منشأة، دون أن يكون إلزامياً بذلك، اعتماد آلية معينة تضمن الاعتراف بشكل أسرع، وتشتمل من بين عدة آليات أخرى على الاعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية، (انظر الفقرات ٣٨-٤٨ لانداء)؛

(ح) يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت وتطبيقه على فترة القياس حتى تصبح المنافع مقررة. وبالحود التي تكون بها المنافع مقررة بشكل فوري فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بشكل فوري (انظر الفقرات ٤٩-١٢ لانداء)؛

(ط) يجب أن تقاس أصول الخطة استناداً إلى قيمة عادلة ويتم تقدير القيمة العادلة من خلال خصم التغيرات التقديرية المستقبلية المتوقعة فقط إذا لم يتوفر سعر السوق. (انظر الفقرات ٦٦-٧٥ لانداء)؛

(ي) يجب أن لا تتجاوز المبالغ التي تعترف بها المنشأة الذي يقدم تقريره كأحد الأصول صافي إجمالي ما يلي:

(١) لية خسائر إكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها؛ و

(٢) القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية تكون متوفرة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في المساهمات في الخطة. (انظر الفقرات ٧٦-٧٨ لانداء)؛

(ك) يجب الاعتراف بخسائر الإستقطاعات والسداد ليس في الوقت الذي يكون فيه الإستقطاع أو السداد محتمل الحدوث ولكن في الوقت الذي يحدث فيه الإستقطاع أو السداد بشكل فعلي. (انظر الفقرات ٧٩ و٨٠ لانداء)؛

(ل) تم إجراء تحسينات على متطلبات الإفصاح. (انظر الفقرات ٨١-٨٥ لانداء)؛

(م) يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كافة منافع الموظف بينما يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنافع للتقاعد فقط إضافة إلى بعض منافع ما بعد الخدمة المشابهة. (انظر الفقرات ٨٦-٩٤ لانداء)؛ و

(ن) تم تعديل الأحكام الانتقالية الخاصة بخطط المنافع المحددة (أنظر الفقرات ٩٥ و ٩٦ لانداء).

وقد رفض المجلس اقتراحاً يقضي بطلب الإعتراف بعد أدنى من الإلتزام الإضافي في حالات معينة (أنظر الفقرات ٦٢-٦٥ لانداء).

ملخص تغيرات مسودة العرض إي ٥٤

٤ لقد لحدث معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد التغيرات الرئيسية التالية على الإقتراحات الخصلة بمسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب على المنشأة إسناد المنافع إلى فترات الخدمة التي تلي معادلة منافع الخطة ولكن يجب استخدام أساس القسط الثابت إذا كانت خدمة الموظف في السنوات الأخيرة تؤدي إلى منفعة عالية المستوى مقارنة مع مستوى السنوات السابقة. (أنظر الفقرات ٢٣-٢٥ لانداء)؛

(ب) يجب أن تشمل الفرضيات الإكتوارية على الزيادة التقديرية للمنافع لكن ليس مع وجود دليل موثوق يفيد بأن الزيادة سوف تحدث ولكن إذا كانت الزيادات محددة في مدد الخطة فقط (أو نتيجة أي إلتزام شامل يستمر بعد تلك المدد الزمنية) في تاريخ الميزانية العمومية. (أنظر الفقرات ٣٥-٣٧ لانداء)؛

(ج) المكاسب والخسائر الإكتوارية التي تقع خارج شريحة ١٠% ليست بحلجة إلى إعتراف فوري كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٥٤. الحد الأدنى للمبلغ الواجب على المنشأة الإعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الجزء الذي يقع خارج هذه الشريحة كما هو في نهاية فترة التقرير السابقة مقسوماً على المعدل المتوقع للحياة العملية المتبقية للموظفين المشاركين في تلك الخطة. كما يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بأساليب عملية معينة للإعتراف بشكل أسرع. وتشمل هذه الأساليب ضمن أخرى على الإعتراف الفوري بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية. (أنظر الفقرات ٣٨-٤٨ لانداء)؛

(د) تحدد مسودة العرض إي ٥٤ طريقتين بديلتين لمعالجة تكلفة الخدمة السابقة حيث بينت أن المجلس قد يتخلى عن إحدى هاتين الطريقتين بعد تقييم الملاحظات الواردة حول مسودة العرض. وكانت إحدى طرق المعالجة تلك هي الإعتراف الفوري بكافة تكاليف الخدمة السابقة. أما الطريقة الأخرى فهي الإعتراف المباشر بالنسبة للموظفين السابقين مع الإطفاء بالنسبة للموظفين الحاليين بخصوص المدد المتبقية من الحياة العملية للموظفين الحاليين. ويطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بتكلفة للخدمة السابقة على أساس القسط الثابت ليتم تطبيقها على مدد المدد حتى يتم تقرير المنافع. وإلى الحد الذي تم به تقرير المنافع بشكل فوري، فإنه يتوجب على المنشأة الإعتراف الفوري بتكلفة الخدمة السابقة (أنظر الفقرات ٤٩-٥٩ لانداء)؛

(هـ) يجب عدم الإعتراف بثمر التعديلات السالبة للخطة بشكل فوري (كما تقترحه مسودة العرض إي ٥٤) ولكن يجب معالجة ذلك بنفس طريقة تكلفة الخدمة السابقة. (أنظر الفقرات ٦٠-٦٢ لانداء)؛

(و) لقد تم استثناء الأوراق المالية غير القابلة للتحويل للصادرة عن المنشأة التي تقدم تقريرها من تعريف أصول الخطة. (أنظر الفقرات ٦٧-٦٨ لانداء)؛

(ز) يجب قياس أصول الخطة بموجب قيمة عادلة خلاف القيمة السوقية كما حددتها مسودة العرض إي ٥٤. (أنظر الفقرات ٦٩-٧٠ لانداء)؛

(ح) يجب خصم تكاليف إدارة الخطة (ليس تكاليف إدارة الاستثمار فقط كما اقترحه مسودة العرض إي ٥٤) عند تحديد العوائد على أصول الخطة. (أنظر الفقرة ٧٥ لانداء)؛

(ط) لقد تم تغيير حد الإعتراف لأصول الخطة في مجالين من تلك المقترحة من قبل مسودة العرض ٥٤، وأن يتجاوز هذا الحد نطاق الخسائر الإكتوارية أو الإعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة. كما أن هذا الحد يشير إلى الإسترادات أو الانقضاءات المتوقعة في المساهمات المستقبلية. وقد أشارت مسودة العرض إي ٥٤ إلى الإسترادات أو الانقضاءات المتوقعة في المساهمات المستقبلية. (انظر الفقرات ٧٦-٧٨ أدناه)؛

(ي) خلافاً لمسودة العرض إي ٥٤، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يحدد فيما إذا كان يجب أن يعرض بيان الدخل تكلفة الفقدان والموارد المتوقعة على أصول الخطة بشكل ينطبق مع بند تكلفة الخدمة الحالية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تقوم المنشأة بالإصحاح عن البنود التي تشمل عليها.

(ك) تم إجراء تصنيفات على متطلبات الإصحاح. (انظر الفقرات ٨١-٨٥ أدناه).

(ل) لقد تم توحيد الإرشادات في مجالات معينة (خاصة منافع إنهاء الخدمة والإستقطاعات والسداد والمشاركة في الربح وخطط المكافآت والإرشادات المختلفة للإلتزامات الشاملة) مع مقترحات مسودة العرض إي ٥٩ والأحكام والإلتزامات والأصول الطارئة. كما أنصاف المجلس لإرشادات صريحة حول قبيل منافع إنهاء الخدمة تتطلب عدم الإستمرار بمنافع إنهاء الخدمة التي لا يتم دفعها خلال سنة واحدة. (انظر الفقرات ٩١-٩٣ أدناه)؛

(م) عند التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كان هناك خيار انتقالي للإعتراف بزيادة إلتزامات المنافع المحددة بما لا يزيد عن خمس سنوات. كما أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يكون نافذاً بخصوص البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٩ وأيس في عام ٢٠٠١ كما تم إقراره في مسودة العرض إي ٥٤. (انظر الفقرات ٩٥ و٩٦ أدناه).

خطط المساهمات المحددة (الفقرات ٢٤-٤٧ من المعيار)

٥ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم:

(أ) خطط المساهمات المحددة على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى المساهمات في صندوق معين إضافة إلى عوائد الاستثمار التي تم الحصول عليها ؛ و

(ب) خطط المنافع المحددة على أنها خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد المبالغ الواجب دفعها كمنافع تقاعد وذلك بالإشارة إلى معادلة عادة ما تستند إلى مكافآت الموظفين و/أو سنوات الخدمة.

يستر المجلس هذه التعريفات غير مقننة لأنها تركز على المنافع المستحقة للموظف وليس على التكلفة التي تلحق بالمنشأة. بينما تركز التعريفات في الفقرة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على المخاطرة التي قد تزداد على المنشأة من جراء مثل هذه التكلفة. ولا يستثنى تعريف خطط المساهمات المحددة الإمكانية المتصاعدة بأن تكون التكلفة أقل مما هو متوقع على المنشأة.

٦ لم يغير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد محاسبة خطط المساهمات المحددة التي تعتبر صريحة ودقيقة نظراً لعدم وجود ضرورة للإفتراضات الإكتوارية ولعدم وجود أية إمكانية لدى المنشأة بخصوص أية مكاسب أو خسائر إكتوارية. ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أية إرشادات مساوية للفقرات ٢٠ (تكاليف الخدمة السابقة في خطط المساهمات المحددة) و ٢١ (إستقطاعات خطط المساهمات المحددة) من معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم. ويؤكد المجلس بأن هذه الأمور ليس لها صلة بخطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة (الفقرات ٢٩-٣٨ من المعيار)

٧ قد لا تكون المنشأة دائماً قادرة على الحصول (على معلومات كافة من خطط أصحاب العمل المتعددين من أجل استخدام محاسبة المنافع المحددة. وقد نظر المجلس في ثلاثة أساليب من أجل هذه المشكلة.

(أ) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعضها ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر؛

(ب) استخدام محاسبة المساهمات المحددة لكافة خطط أصحاب العمل المتعددين مع إفصاح إضافي عندما تكون خطة أصحاب العمل المتعددين هي خطة منافع محددة؛ أو

(ج) استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن مثل هذه الحقيقة ومن ثم استخدام محاسبة المساهمات المحددة.

٨ يعتقد المجلس بعدم وجود طريقة ذات مفهوم صحيح وقابلة للتطبيق وموضوعية للتمييز تمكن المنشأة من استخدام محاسبة المساهمات المحددة لبعض خطط منافع أصحاب العمل المتعددين المحددة ومحاسبة المنافع المحددة للبعض الآخر. كما يعتقد المجلس بأن من المضلل استخدام محاسبة المساهمات المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط منافع محددة. وقد تم توضيح ذلك من خلال قضية البنوك الفرنسية التي استخدمت محاسبة المساهمات المحددة لخطط منافع التقاعد المحددة العاملة بموجب اتفاقيات جماعية صناعية واسعة على أساس الدفع قبل المغادرة. وقد جعلت الميول الديمغرافية هذه الخطط قابلة للفهم وفي عام ١٩٩٣ حصل إصلاح رئيسي تم من خلاله استبدال هذه الخطط بترتيبات المساهمات المحددة للخدمة المستقبلية. وفي هذه المرحلة فقد تم لجبار البنوك على تحديد قيمة التزاماتهم. وقد كانت هذه الالتزامات قلزمة بالأصل ولكنه لم يتم الاعتراف بها كإلتزامات.

٩ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتعددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نفس المبدأ على خطط الدولة وبيّن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معظم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

خطط أصحاب العمل المتعددين: التحديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٩ في إبريل ٢٠٠٤ نشرت لجنة تصاريح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير ٦٥ خطط أصحاب العمل المتعددين والتي اقترحت الإرشادات التالية بشأن كيف يجب أن تطبق خطط أصحاب العمل المتعددين محاسبة المنافع المحددة، إذا أمكن ذلك:

(أ) يجب قياس الخطة حسب معيار المحاسبة الدولي ١٩ باستخدام إلتزامات مناسبة للخطة ككل.

(ب) يجب توزيع الخطة على المشاركين في الخطة بحيث يعترفون بالأصل أو المطلوب الذي يمكن أثر الفلتان أو العجز على المساهمات المستقبلية من المشاركين.

٩ب أن الإهتمامات التي تثارها المستجيبون لمسودة التفسير ٦د بشأن توفر المعلومات حول الخطة ككل وصعوبات عمل توزيع كما هو مقترح وما نجم عن ذلك من عدم وجود قاذرة للمعلومات التي توفرها محاسبة المنافع المحددة كلفت بالشكل الذي جعل لجنة تصيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تضمني قعماً بالإقتراحات.

٩ج أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في معرض مناقشته لخطط المجموعة (نظر الفقرات (١٠-١١-ك)) إلى أنه لو كانت هناك اتفاقية تعاقدية بين خطة أصحاب عمل متعددين والمشاركين فيها حول كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز فإن نص المبدأ الذي تطبق على خطط المجموعة يجب أن ينطبق على خطط أصحاب العمل المتحددين، أي يجب على المشاركين الإعراف بالصل أو مطلوب، وقما يتعلق بتمويل العجز اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المبدأ أنه يتفق مع الإعراف بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٩د بناءً على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يوضح في معيار المحاسبة الدولي ١٩ أنه إذا كان المشارك في خطة منافع محددة لأصحاب عمل متعددين:

- (أ) مسئولاً عن تلك المشاركة على أساس مساهمة محددة حسب الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لأنه لا يوجد لديه معلومات كافية لتطبيق محاسبة المنافع المحددة، ولكن
- (ب) لديه اتفاقية تعاقدية تحدد كيف سيتم توزيع الفائض أو تمويل العجز،

فإن عليه الإعراف بالأصل أو الإلتزم الناتج من الاتفاقية التعاقدية.

١٠ استخلص المجلس أنه يجب على المنشأة استخدام محاسبة المنافع المحددة لخطط أصحاب العمل المتحددين التي تكون خطط المنافع المحددة. ومع ذلك وعند عدم توفر معلومات كافية لاستخدام محاسبة المنافع المحددة عندها يجب على المنشأة الإصاح عن تلك الحقيقة واستخدام محاسبة المساهمات المحددة. وقد وافق المجلس على تطبيق نص المبدأ على خطط الدولة وبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن معلم خطط الدولة هي خطط المساهمات المحددة.

تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٩ في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشآت في مجموعة مجمعة: التحليل للصغار عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر

٢٠٠٤

١١أ طلب بعض المشاركين من مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر فيما إذا كان يجب على المنشآت المشاركة في خطة منافع محددة جماعية أن يكون لها في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية إما استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة أو أن تكون قاذرة على معاملة الخطة كخطة لأصحاب عمل متعددين.

١١ب عند تطوير مسودة العرض لم يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه من المناسب وجود استثناء غير متحفظ من محاسبة المنافع المحددة لخطط المنافع المحددة الجماعية في البيانات المالية المنفصلة أو الفردية لمنشآت المجموعة، ومن ناحية المبدأ يجب أن تتطابق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية بنفس الطريقة كما تتطابق على لية بيانات مالية أخرى، وإتباع هذا المبدأ يعني تحوّل معيار المحاسبة الدولي ١٩ للسماح لمنشآت المجموعة التي تشارك في خطة تبلي تعريف خطة أصحاب العمل المتحددين- فيما عدا أن المشاركين تحت السيطرة المشتركة- أن تصل كمشاركة في خطة أصحاب عمل متعددين في بياناتها المالية المنفصلة أو الفردية.

١١ج على أنه في مسودة العرض توصل معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يفترض دائماً أن تكون المنشآت ضمن المجموعة قاذرة على الحصول على المعلومات اللازمة حول الخطة ككل، وهذا يعني ضمناً أنه

حسب المتطلبات لخطط المنافع المحددة يجب تطبيق محاسبة المنافع المحددة إذا كان هناك أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات الخطة.

١٠. في مسودة العرض اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المنشآت ضمن المجموعة قد لا تكون قادرة على تحديد أساس ثابت وموثوق لتوزيع الخطة ونجم عنه إعتراف المنشأة بأصل أو مطلوب يعكس المدى الذي يؤثر به فائض أو عجز في الخطة على مساهمتها المستقبلية، وهذا يعود إلى أنه قد يوجد شك في أحكام الخطة بشأن كيف سيتم استخدام الفائض أو تمويل العجز في المجموعة المجمة، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية توصل إلى أن المنشآت ضمن مجموعة يجب أن تكون دائماً قادرة على الأقل على عمل تخصيص ثابت ومفعول، على سبيل المثال على أساس نسبة مئوية من مبلغ التقاعد.

١١. بعد ذلك نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لبعض منشآت المجموعة فيما إذا كانت منافع محاسبة المنافع المحددة باستخدام أساس ثابت ومفعول للتوزيع تستحق للتكاليف المتعلقة بالحصول على المعلومات، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الحالة ليست كذلك بالنسبة للمنشآت التي تلي مقاييساً مشابهة للمقاييس في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* من أجل الاستثناء من إعداد البيانات المالية الموحدة.

١٠. اقترحت مسودة العرض لذلك ما يلي:

- (أ) أن المنشآت التي تشارك في خطة تلي تعريف خطة لأصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين فيها هم تحت السيطرة المشتركة والتي تلي المقاييس الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ كما هو مقترح أن يحل في مسودة العرض يجب معاملتها كما لو أنها كانت مشاركة في خطة لأصحاب عمل متعددين، وهذا يعني أنه إذا كان لا يوجد أساس ثابت وموثوق لتوزيع موجودات ومطلوبات الخطة فإنه يجب على المنشآت استخدام محاسبة المساهمة المحددة لتقديم إيصاحات إضافية.
- (ب) أن كافة المنشآت الأخرى التي تشارك في خطة تلي تعريفات خطة لأصحاب العمل المتعددين فيما عدا أن المشاركين هم تحت السيطرة المشتركة يجب أن يطلب منهم تطبيق محاسبة المنافع المحددة وذلك بصل توزيع ثابت ومفعول لموجودات ومطلوبات الخطة.

١١. دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام اقتراح توسعة المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الخاصة بخطط لأصحاب العمل لتشمل منشآت المجموعة، على أن العديد لم يوافقوا على المقاييس المقترحة في مسودة العرض للأسباب التالية:

- (أ) لم تكن التعديلات المقترحة والتعامل مع مسودة التفسير ٦٠ واضحة.
- (ب) يجب توسعة أحكام محاسبة لأصحاب العمل المتعددين لتشمل شركة أم مدرجة.
- (ج) يجب توسعة أحكام محاسبة لأصحاب العمل المتعددين لتشمل منشآت المجموعة ذات الدين المدرج.
- (د) يجب توسعة أحكام محاسبة خطط لأصحاب العمل المتعددين لتشمل جميع منشآت المجموعة، بما في ذلك الشركات التابعة للمملوكة جزئياً.
- (هـ) يجب أن يكون هناك استثناء شمل من محاسبة المنافع المحددة لجميع منشآت المجموعة.

١٠٠ وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن المتطلبات المقترحة لخطط المجموعة كانت معدة بشكل غير ضروري، وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه سيكون من الأفضل معاملة خطط المجموعة بشكل منفصل عن خطط أصحاب الصل المتعددين بسبب الفرق في المعلومات المتوفرة للمشاركين: في خطة المجموعة يجب أن تكون المعلومات حول الخطة ككل متوفرة بشكل علم. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه إذا أرادت الشركة الأم الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيقاتها المالية المنفصلة أو رغبت في أن تمثل شركتها التابعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بيقاتها المالية المنفصلة فإنه يجب عليها عندئذ الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها، وذلك لأغراض الإفصاح على الأقل.

١٠١ أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية بشأن تحميل صافي تكلفة المنفعة المحددة على منشآت المجموعة فإن هذه الاتفاقية أو السياسة يجب أن تحدد التكلفة لكل منشأة، وإذا لم تكن هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية فإن المنشأة التي هي صاحب العمل الكفيل لتحمل المخاطرة المتعلقة بالخطة نيابة عن المنشآت الأخرى، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يجب تخصيص خطة مجموعة للمنشأة الفردية ضمن مجموعة حسب أية اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبنية، وإذا لم يكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يتم تخصيص صافي المنفعة المحددة لصاحب العمل الكفيل، وعلى منشآت المجموعة الأخرى الإعتراف بتكلفة مساوية لأية مساهمة يحصل عليها صاحب العمل الكفيل.

١٠٢ لها الأسلوب القوائد التالية : (أ) جميع منشآت المجموعة تعترف بالتكلفة التي عليها تحملها لوعد المنفعة المحددة (ب) سهل للتطبيق.

١٠٣ أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن المشاركة في خطة مجموعة هي معلمة طرف ذي علاقة، وبذلك يطلب من الإفصاحات الإمتثال لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة". تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ أن تصنع المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة وكذلك معلومات حول المعاملات والأرصدة غير المدفوعة اللازمة لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على البيانات المالية، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات حول كل من (أ) سياسة تحميل تكلفة المنفعة المحددة، (ب) سياسة تحميل المساهمات الحالية، (ج) وضع الخطة ككل كان يجب منها أن تطبق فيما للأثر المحتمل للمشاركة في خطة المجموعة على البيانات المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة.

خطط المنافع المحددة

الإعتراف والقياس: الميزانية العمومية

(الفقرات ٤٩-٦٠ من المعيار)

١١ تلخص الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف والقياس للإلتزامات الناشئة عن خطط المنافع المحددة كما تصف الفقرات ٥٥-١٠٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد مختلف جوانب الإعتراف والقياس بتفاصيل شمل. وعلى الرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لم يتناول صراحة الإعتراف بالإلتزامات بمنافع التقاعد كأحد الإلتزامات، إلا أنه من المحتمل أن تعترف معظم المشاريع بالإلتزامات الخاصة بمنافع التقاعد في نفس الوقت وبموجب كلا المعيارين إلا أن المعيارين يختلفان في قياس الإلتزام الناشئ.

١٢ تستند الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على تعريف ومعيار الإعتراف الخاص بأي من الإلتزامات ضمن إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل إعداد وتقديم البيانات المالية (الإطار). ويعرف الإطار الإلتزامات بأنها أي إلتزام رامن للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة قد يؤدي سدادها إلى تدفق

الموارد التي تجسد المنافع الاقتصادية إلى خارج المنشأة. وبين الإلمار أنه يجب الاعتراف بأي بند يتوافق مع تعريف الالتزامات إذا:

- (أ) كان من المحتمل أن تنفق أي من المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأي بند إلى خارج المنشأة؛ و
- (ب) كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بمصدقية.

١٣ يعتقد المجلس بما يلي:

- (أ) يوجد لدى المنشأة الالتزام بموجب خطة منافع محددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمات مقابل المنافع التي وعد بها بموجب الخطة. وتتألف الفقرات ٦٧-٧١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إسناد المنافع لفترات الخدمة الفردية من أجل تحديد ما إذا كان الالتزام موجوداً؛
- (ب) يجب على المنشأة استخدام افتراضات إكوتورية لتحديد ما إذا كان يتوجب على المنشأة دفع تلك المنافع في فترات التقرير المستقبلية (انظر الفقرات ٧٢-٩١ من المعيار)؛ و
- (ج) تسمح الأساليب الإكوتورية للمنشأة بقياس الالتزام بمصدقية أكبر لتقرير الاعتراف بأي من الالتزامات.

١٤ يعتقد المجلس بأن الالتزام يكون موجوداً إذا لم يتم تقرير المنفعة ويمضي آخر يكون للموظف الحق في التمتع بمنفعة شريطة الخدمة المستقبلية. وعلى سبيل المثال، لتفرض أن منشأة تقدم منافع لمائة موظف ممن يتوقعون في الخدمة لمدة سنتين. وفي نهاية السنة الأولى لا يكون الموظف والمنشأة في نفس الوضع كما هو الحال في بداية السنة الأولى لأن الموظف سيكون بحاجة للعمل سنة واحدة بدلاً من سنتين قبل أن يكون مؤهلاً للتمتع بالمنفعة. وعلى الرغم من وجود إمكانية لعدم تقرير المنفعة فإن الفرق في الالتزام من وجهة نظر المجلس يجب أن ينشأ في الاعتراف في أي من الالتزامات في نهاية السنة الأولى. ويعكس قياس ذلك الالتزام بقيمته الحالية أفضل تقديرات المنشأة لاحتمال عدم تقرير المنفعة.

تاريخ القياس (الفقرات ٥٦ و ٥٧ من المعيار)

١٥ تسمح بعض المعايير الوطنية للمنشأة بقياس القيمة الحالية لالتزام منفعة محددة في تاريخ قد يصل إلى ثلاثة شهور قبل تاريخ الميزانية العمومية. ومع ذلك فقد قرر المجلس أنه يجب على المشاريع بقياس القيمة الحالية للالتزامات المنافع المحددة وكذلك القيمة العادلة لأي من أصول الخطة في نفس تاريخ الميزانية العمومية. وعليه إذا قامت المنشأة بتقييم تفصيلي للالتزام في تاريخ سابق فإنه يجب تحديث النتائج لتأخذ في الاعتبار أية معاملات رئيسية أو تغيرات رئيسية في الظروف المحيطة حتى تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ رداً على الملاحظات المقدمة حول مسودة العرض إي ٥٤ فقد وضع المجلس بأن من غير المطلوب إجراء تقييم إكوتوري شامل في تاريخ الميزانية العمومية شريطة أن تحدد المنشأة القيمة الحالية للالتزامات المنفعة المحددة والقيمة العادلة لأي من أصول الخطة بانتظام كلف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن المبالغ التي قد يتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

طريقة التقييم الإكتواري (الفقرات ٦٤-٦٦ من المعيار)

١٧ لقد سمح معيار المحاسبة الدولي ١٩ بتقديم بأساليب تقييم المنفعة التراكمي (معالجة نقاط الأسس المعيارية) وأساليب تقييم المنفعة المتوقعة (معالجة بديلة مسموح بها). ويستند كلا الأسلوبين إلى الاختلاف الجوهرى ووجهات النظر غير المتطابقة لأغراض المحاسبة المتعلقة بمنافع الموظفين:

- (أ) تُحدد لأساليب المنافع التراكمية (التي تعرف أحيانا بالمنفعة أو لثمنان الوحدة أو لأساليب القسط الواحد) القيمة الحالية لمنافع الموظف التي يتم إسنادها إلى الخدمة في تاريخ معين؛ ولكن
- (ب) لأساليب المنافع المتوقعة (والتي توصف أحيانا بالتكلفة ومستوى المساهمة أو لأساليب مستويات الأساط) تتنبأ بالقيمة الإجمالية التقديرية للإلتزام عند التقاعد وعندها يتم احتساب مستوى تكلفة التمويل لأخمين بعين الاعتبار إيرادات الإستثمارات التي سوف توفر القيمة الإجمالية للمنفعة عند التقاعد.

وقد تمت مناقشة الاختلافات بين الأسلوبين بتفصيل أكبر في ورقة الموضوع التي تم نشرها في أغسطس من عام ١٩٩٥.

١٨ قد يكون لكلا الأسلوبين تأثيرات متشابهة على بيانات الدخل لكن ذلك يكون من خلال المصادفة أو إذا بقي عدد وأعمار الموظفين المنتسبين ثابتا نسبيا على مر الزمن. وقد تكون هناك اختلافات جوهرية في قياس الإلتزامات وفقا لكلا الأسلوبين. ولهذه الأغراض، يعتقد المجلس أن متطلب استخدام مجموعة منفردة من الأساليب قد يعزز من فرص المقارنة.

١٩ نظر المجلس فيما إذا كان يتوجب عليه الإستمرار بالسماح بأساليب المنافع المتوقعة كبديل مسموح به للمعالجة بينما يتم تحديد مطلب جديد للإفصاح عن معلومات مساوية لاستخدام أسلوب المنفعة التراكمية. وعلى أية حال، يعتقد المجلس بأن الإفصاح لا يعالج المحاسبة غير الصحيحة في الميزانية العمومية ويبيان الدخل. كما استنتج المجلس أن لأساليب المنفعة المتوقعة غير مناسبة ويجب التخلي عنها لأن مثل هذه الأساليب :

- (أ) تركز على الأحداث المستقبلية (الخدمة المستقبلية) إضافة إلى الأحداث الماضية بينما تركز لأساليب المنفعة التراكمية على الأحداث الماضية فقط ؛

(ب) توجد إلتزاما لا يملأ مقايما لأي مبلغ حقيقي ويمكن تحديده فقط كنتيجة لمخصصات التكاليف ؛ و

(ج) لا تحاول قياس القيمة العادلة وبناء عليه لا تستطيع استخدامها في أي اندماج للأعمال كما هو مطلوب من قبل معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال". وإذا استخدمت أي منشأة أسلوب المنافع التراكمية في أي اندماج للأعمال عندها لن يكون مجديا للمنشأة استخدام أسلوب المنافع المتوقعة للمحاسبة عن نفس الإلتزام في الفقرات اللاحقة.

٢٠ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ تقديم أي من أساليب تقييم المنافع التراكمية الواجب السماح بها بموجب معالجة نقاط الأسس المعيارية. ويشترط معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لأسوبا ولحدا المنافع التراكمية: أسلوب المنافع التراكمية الأكثر استخداما والمعروف هو أسلوب لثمنان الوحدة

* قد تم سحب المعيار ٢٢ في عام ٢٠٠٤ واستبدل بالمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال".

المتوقعة (ويعرف كذلك أسلوب المنافع التراكمية المتتالية مع الخدمة أو أسلوب المنفعة / عدد سنوات الخدمة).

٢١ يقر المجلس بأن التخلي عن أساليب المنافع المتوقعة وأساليب المنافع التراكمية خلاف أسلوب انتعاش الوحدة المتوقعة قد لوجد تعقيدات. ومع ذلك ومع وجود الفترات المحاسبية الحديثة يصبح استخدام أساسين للتقييم باهظ التكاليف ولن النتائج الناشئة لا تعادل للتكلفة الإضافية.

٢٢ ويستطيع الإكتواري على سبيل المثال أن يوصي أحياناً خاصة في حالات الصندوق المقتل باستخدام أسلوب آخر غير أسلوب لتتامن الوحدة المتوقع لأغراض التمويل. وعلى الرغم من ذلك وافق المجلس على طلب استخدام أسلوب لتتامن الوحدة المتوقعة في كافة الحالات لأن هذا الأسلوب أكثر تماسكاً فيما يتعلق بالأغراض المحاسبية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد.

إسناد المنافع لفترات الخدمة (الفقرات ٦٧-٧١)

٢٣ كما تم توضيحه في الفقرة ١٣ أعلاه، يعتقد المجلس بأن يكون المنشأة إلزاماً بموجب خطة المنافع المحددة عندما يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل المنافع التي وعد بها بموجبها. وقد نظر المجلس بثلاثة أساليب بديلة للمحاسبة فيما يتعلق بخطة المنافع المحددة والتي تقوم بإسناد مبالغ مختلفة للمنفعة مقابل فترات مختلفة:

- (أ) تقسيم كامل المنفعة على أقساط ثابتة خلال كامل المدة حتى التاريخ الذي لا تكون فيه خدمة الموظف تساوي أي منفعة ذات قيمة مادية بموجب الخطة باستثناء الزيادة في الراتب؛
- (ب) تقسيم المنفعة وفقاً لمعادلة المنفعة في الخطة. ومع ذلك فإنه يجب استخدام القسط الثابت إذا كانت معادلة المنفعة في الخطة تقوم بإسناد قيمة مادية أعلى من المنفعة للسنوات اللاحقة؛ أو
- (ج) تقسيم المنفعة المقررة لكل فترة زمنية بموجب القسط الثابت وعلى طول المدة بين ذلك التاريخ وتاريخ تقرير الفترة السابقة.

قد تم توضيح الأساليب الثلاثة في المثالين التاليين :

مثال ١		
تحدد الخطة منفعة بقيمة ٤٠٠ إذا تقاعد موظف بعد عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ١٠٠ (أيصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.		
تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:		
١-١٠ سنوات	٢٠-٢١ سنة	
٢٥	٢٥	الأسلوب أ
٤٠	١٠	الأسلوب ب
٤٠	١٠	الأسلوب جـ

مثال ٢

تقدم خطة منافع بقيمة ١٠٠ إذا تقاعد موظف بعد ١٠ سنوات وأقل من ٢٠ سنة من الخدمة ومنفعة إضافية بقيمة ٤٠٠ (أيصبح الإجمالي ٥٠٠) إذا تقاعد الموظف بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.
تكون المبالغ المخصصة لكل سنة على النحو التالي:

١٠-١ سنوات	٢٠-١١ سنة
٢٥	٢٥
٢٥	٢٥
١٠	٤٠
الأسلوب أ	
الأسلوب ب	
الأسلوب ج	

ملاحظة: تخصص هذه الخطة منافع أعلى السنوات اللاحقة بينما تخصص الخطة في المثال الأول منافع أعلى للسنوات الأولى.

٢٤ باعتبار أنه لمسودة العرض إي ٥٤، اعتمد المجلس الأسلوب أ نظراً لأن هذا الأسلوب هو الأكثر اتساقاً ودقةً ولأنه لن يكون هناك سبب ملحة لتخصيص مبالغ مختلفة من المنفعة لسنوات مختلفة والتي قد تحدث بموجب الأسلوبين الآخرين .

٢٥ أقلية مهمة من المعطين على مسودة العرض إي ٥٤ فضلت اتباع معادلة المنفعة (أو كبديل، إذا كان المعيار النهائي يقرر الاحتفاظ بمخصص ثابت، الاعتراف بالحد الأدنى من الالتزام وفق معادلة المنفعة). وافق المجلس على هذه الملاحظات وعليه قرر طلب تطبيق الأسلوب ب.

الإفتراضات الإكتوارية : نسبة الخصم (الفقرات ٧٨ - ٨٢ من المعيار)

٢٦ من أكثر الأمور أهمية في قياس للالتزامات المنافع المحددة هو اختيار المعيار الواجب استخدامه لتحديد نسبة الخصم. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم فإن نسبة الخصم المفترضة لتحديد القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع التقاعدية الموعودة قد عكست النسب طويلة الأجل أو تقديرات لها والتي من المتوقع أن يتم سداد مثل هذه الالتزامات بها. وقد رفض المجلس استخدام مثل هذه النسبة لأنها لا تتعلق بأي مشاة لا تفكر بالسداد إضافة إلى كونها تفسير غير طبعي لأنه قد لا يكون هناك طلب لسداد مثل هذه الالتزامات.

٢٧ يعتقد البعض بالنسبة للمنافع الموعودة، بأن معدل الخصم يجب أن يكون هو معدل العائد المتوقع على أصول الخطة التي تحتفظ بها الخطة فعلياً وذلك استناداً إلى أن العائد على أصول الخطة يمثل بصديق للتدفقات النقدية الخارجة المتوقعة بشكل نهائي (أي المساهمات المستقبلية) . ولقد رفض المجلس هذا الأسلوب لأن حقيقة اختيار الصندوق للإستثمار في أنواع معينة من الأصول ليس له تأثير على طبيعة ومبلغ الالتزامات. وبصفة خاصة فإن الأصول التي لها عائد متوقع أعلى تحمل مخاطرة أكبر وعليه يجب أن لا تصرف المنشأة بالإنزلام أقل لمجرد أن الخطة اختارت الإستثمار في أصول ذات مخاطرة أعلى عائد متوقع أعلى. لذلك، فإن قياس الإلتزام يجب أن يكون مستقلاً عن قياس أي من أصول الخطة المحتفظ بها فعلياً من قبلها.

٢٨ إن أهم قرار هو ما إذا كان سعر الخصم يجب أن يكون سعراً معادلاً بالمخاطرة (أي السعر الذي يعكس المخاطر المرتبطة بالإنزلام). ويرى البعض بأن أفضل سعر معدل بالمخاطرة هو العائد المتوقع على

محفظة مناسبة من أصول الخطة التي من مثل هذا إلزام على المدى البعيد. وقد تتضمن المحفظة المناسبة ما يلي:

- (أ) أوراق مالية ذات فائدة ثابتة بالنسبة للإلتزامات الموفّين سابقين إلى الحد الذي لا تكون فيه هذه الإلتزامات مربوطة شكليا أو قطليا مع التضخم؛
- (ب) أوراق مالية مربوطة بفهرس بالنسبة للإلتزامات المربوطة بفهرس لموظفين سابقين؛ و
- (ج) أوراق مالية في حقوق ملكية للإلتزامات المنافع للموظفين الحاليين والمربوطة مع الراتب النهائي. إن هذا مبني على وجهة النظر القائلة بأن الأداء طويل الأمد للأوراق المالية في حقوق الملكية مرتبط مع التطور العام للرواتب في الاقتصاد ككل وبذلك يرتبط مع عنصر الراتب النهائي للإلتزام المنفعة.

من المهم ملاحظة أن المحفظة المحتفظ بها قطليا لا يجب أن تكون بالضرورة محفظة مناسبة بهذا المعنى، وفي الحقيقة فإن بعض البلدان من خلال القيود التنظيمية الخطط من الاحتفاظ بمحفظة مناسبة. على سبيل المثال، في بعض البلدان: يجب على الخطط أن تحتفظ بجزء محدد من أصولها في شكل أوراق مالية ثابتة الفائدة. إضافة لذلك، إذا كانت المحفظة المناسبة هي نقلة مرجع صحيحة فإنها صحيحة أيضا لكل من الخطط الممولة وغير الممولة.

٢٩ يدعى الذين يؤدون استخدام سعر فائدة على محفظة مناسبة كسعر معدل بالمخاطرة ما يلي:

- (أ) تقترح نظرية المحفظة بأن معدل العائد المتوقع على الأصل (أو سعر الفائدة المتضمن في الإلتزام) يرتبط بالمخاطرة غير القابلة للتوزيع المتعلقة بذلك الأصل (أو الإلتزام) أن المخاطرة غير القابلة للتوزيع لا تعكس قابلية العوائد (الدفعات) للتقلبات بصورة مطلقة ولكنها تعكس ارتباط العوائد (أو الدفعات) بالعوائد على الأصول الأخرى. إذا كان تجاوب التكتفات التقنية الداخلة من محفظة أصول للتغير من الظروف الاقتصادية على المدى البعيد بنفس الطريقة التي تجاوب فيها التكتفات التقنية الخارجة للإلتزامات منافع محددة فإن المخاطرة غير القابلة للتوزيع للإلتزام (وعليه معدل الخصم المناسب) يجب أن تكون هي نفس المخاطرة لمحفظة الأصول؛
- (ب) من الأمور الهامة للواقع الاقتصادي الخالص بخطط الراتب النهائي هو الإرتباط بين الراتب النهائي وعوائد الأسهم والذي ينجم نظرا لأن كلاهما يعكس القوى الاقتصادية طويلة الأجل. ورغم أنه ليس هناك إرتباط تام إلا أنه قوي لدرجة أن تجاهله سوف يؤدي إلى المبالغة في الإلتزام بصورة منتظمة كذلك فإن تجاهل هذا الإرتباط سوف ينتج عنه تقلبات مضللة بسبب التقلبات قصيرة الأجل بين المعدل المستخدم لخصم الإلتزام ومعدل الخصم الضمني في القيمة الحالية لأصول الخطة. إن هذه العوامل سوف تمنع المنشآت من العمل بخطط المنافع المحددة وتؤدي إلى الإنتقال من الإستثمار في الأسهم إلى الإستثمارات ثابتة الفائدة. وعندما تكون خطط المنافع المحددة ممولة بشكل كبير عن طريق الأسهم فإن تلك سيؤدي إلى تأثير شديد على أسعار الأسهم. إن هذا الإنتقال سوف يؤدي أيضا إلى زيادة تكلفة مزايا التقاعد. سوف يكون هناك ضغط على الشركات للتخلص من التصور الظاهري (وغير الموجود قطليا)؛
- (ج) إذا حددت المنشأة إلتزاما عن طريق شراء دفعات تقاعد سنوية فإن شركة التأمين ستحدد معدلات الدفعات بالنظر إلى محفظة أصول توفر تكتفات نقدية دلخلة تقابل إلى حد كبير كافة التكتفات النقدية من إلتزامات المنافع كلما حل استحقاق هذه التكتفات النقدية. لذلك فإن العائد المتوقع على محفظة مناسبة يقيس الإلتزام بمبلغ مقارب لقيمته السوقية. في الواقع العملي من المستحيل تسوية

(إلتزام الراتب النهائي) عن طريق شراء دفعت تقاعدية لأنه لا توجد شركة تأمين يمكن أن تؤمن قرار راتب نهائي يظل تحت إختيار الشخص المؤمن. إلا أنه يمكن إستنتاج قلة من شراء/ بيع منشآت الاعمال التي تتضمن؛

(د) رغم أن مخاطرة الإستثمار موجودة حتى في محفظة أسهم موزعة بشكل جيدة إلا أن أي إنخفاض عام في الأوراق المالية سينجم عنه على المدى البعيد إنخفاض في الراتب وحيث أن الموظفين قد قبلوا بهذه المخاطرة عن طريق الموافقة على خطة الراتب النهائي فإن إستثناء تلك المخاطرة من قياس الإلتزام سيؤدي إلى التحيز المنتظم في القياس؛ و

(هـ) إن ممارسات التمويل المعتمدة منذ زمن طويل من بعض البلدان تستخدم المعائد المتوقع على محفظة مناسبة كمعدل للخصم. ورغم أن إعتبارات التمويل تختلف من المسائل المحاسبية فإن التاريخ الطويل لهذا الأسلوب يدعو إلى الفحص الدقيق لأي أسلوب مقترح آخر.

٣٠. يدعى الذين يعارضون استخدام المعدل بالمخاطرة ما يلي:

- (أ) إن من الخطأ النظر إلى العوائد من الأصول بهدف تحديد معدل الخصم للإلتزامات؛
- (ب) إذا وجد ارتباط قوي بين العوائد على الأصول والراتب النهائي فإن ذلك سيؤدي إلى خلق سوق للإلتزامات الراتب النهائي إلا أن ذلك لم يحدث. بالإضافة إلى ذلك ليس من الواضح إذا كان الإرتباط قد نجم عن خصائص مشتركة للمحفظة والإلتزامات أو من التغيرات في التعاقدات التقاعدية؛
- (ج) إن المعائد من الأسهم لا يرتبط مع العوائد الأخرى المتوقعة بخطط المنافع المحددة مثل للتغير في الأسعار وتوقيت التقاعد والمجز والإختيار السلبي؛
- (د) حتى يتم تقييم إلتزام ذو تدفقات نقدية غير مؤكدة فإن المنشأة تستخدم عادة معدل خصم أقل من معدل الخصم بدون المخاطرة لأنه المعائد المتوقع على محفظة مناسبة هو عائد أعلى من المعدل بدون المخاطرة؛
- (هـ) إن الافتراض بأن الراتب النهائي مرتبط بقوة بالعوائد على الأصول يعني أن الراتب النهائي سوف يتجه إلى الإنخفاض إذا انخفضت أسعار الأصول إلا أن الخبرة تبين أن الراتب لا تتجه إلى الإنخفاض؛

(و) إن النظرة بأن الأسهم ليست ذات مخاطرة على المدى البعيد وما يرتبط من القيمة على المدى البعيد مبنية على وجهة نظر خاطئة بأن السوق يسترد كلفه دائماً بعد الإنهيار. لا يحصل المساهمين على لوة إضافة من السوق مقابل القيمة على المدى البعيد عند بيع الأسهم التي يمتلكونها اليوم. وحتى لو كان هناك بعض الارتباط على المدى البعيد فإن المنافع يجب دفعها عند

باحتقاقها. تخطر بالخفاض ليعارها عند استحقاق المنافع للدفع. كذلك فإن الفرضية بأن العائد الحقيقي من الأسهم غير مرتبط بالتضخم لا تعني أن الأسهم توفر عائد بنون مخاطرة حتى على المدى البعيد؛ و

(ز) إن العائد طويل الأجل المتوقع على محفظة مناسبة لا يمكن تحديده بموضوعية كافية في الممارسة العملية بحيث يوفر أساساً مناسباً لمعيار محاسبي. إن الصعوبات العملية تتضمن تحديد خصائص المحفظة المناسبة واختيار الأفق الزمني لتقدير العوائد على المحفظة وتقدير هذه العوائد.

٣١ لم يحدد المجلس دليلاً واضحاً بأن العائد المتوقع على محفظة مناسبة من الأصول سيوفر مؤشراً موثقاً ودو دلالة للمخاطر المرتبطة بالترميزات المنافع المحددة أو أن مثل هذا العائد يمكن تحديده بموضوعية معقولة. لذلك، قرر المجلس أن معدل الخصم يجب أن يعكس القيمة الزمنية للأموال إلا أنه يجب أن لا يعكس تلك المخاطر. إضافة إلى ذلك فإن معدل الخصم يجب أن لا يعكس قدرة المنشأة الائتمانية حيث أن منشأة أخرى ذات قدرة أقل سوف يظهر إنترزما أقل. إن المعدل الذي يحقق هذه الأهداف بأفضل صورة هو معدل العائد على سندات لشركات ذات الجودة العالية. والبلاد التي لا يوجد بها سوق عميق لهذه السندات يجب استخدام العائد على سندات الحكومة.

٣٢ وموضوع آخر هو ما إذا كان معدل الخصم يجب أن يكون المعدل المتوسط طويل الأجل المبني على الخبرة السابقة على مدى عدد من السنوات أو العائد الحالي من السوق بتاريخ الميزانية العمومية للإلتزام لفترة مناسبة. يدعى الذين يؤيدون المعدل المتوسط طويل الأجل يدعون ما يلي:

(أ) إن أسلوب الفترة الطويلة الأجل متوافق مع أسلوب التكلفة التاريخية للمعاملات وهو الأسلوب المطلوب أو المسموح به من معايير محاسبة أخرى؛

(ب) تتبع التقديرات في نقطة زمنية معينة مستوى من الدقة من غير الممكن تحقيقه عملياً ويؤدي إلى تغير في الربح المبلغ عنه والذي قد لا يكون تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإلتزام، ولكن قد يعكس ببساطة عدم قدرة من على التنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في إجراء قياسات من فترة لأخرى؛

(ج) بالنسبة للإلتزام المبني على رتبته نهائي لا يمكن لأسعار الدفعات السنوية ولا للمحاكاة بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة تحديد سعر دفعة سنوية غير غامضة؛ و

(د) على المدى الطويل قد توفر محفظة مناسبة من أصول الخسلة تحولاً فعالاً بشكل معقول ضد إلتزام منافع الموظفين الذي يزيد تمثيلاً مع الزيادة في الرتب، على أن هناك ضمان أقل بكثير من أسعار القفادة في السوق في تاريخ قياس معين سوف تملأ الزيادة في الرواتب المتضمنة في الإلتزام .

٣٣ قرر المجلس أنه يجب تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية حيث أنه :

(أ) لا يوجد أساس منطقي لتوقع أسعار سوق كفوء تتجه نحو معدل مفترض طويل الأجل لأن الأسعار في سوق ذو سيولة وعق مناسبين يتضمن كافة معلومات الدعاية المتوفرة، وهي مناسبة بشكل أفضل وأكثر موضوعية من تقدير الاتجاهات طويلة الأجل من قبل أي مشارك في سوق منفرد؛

- (ب) يجب أن تعكس تكلفة المنافع التي تعزى للخدمة خلال الفترة الحالية أسعار تلك الفترة؛
- (ج) إذا تم تعريف المنافع الاقتصادية المستقبلية من ناحية الرواتب المستقبلية المتوقعة التي تعكس التقديرات الحالية لمعدلات التضخم المستقبلية فإن سعر الخصم يجب أن يكون مبنيًا على أسعار الفائدة الحالية في السوق (من الناحية الاسمية) حيث أنها تعكس كذلك توقعات السوق الحالية لمعدلات التضخم؛ و
- (د) إذا تم قياس أصول الخطة بالقيمة الحالية (أي القيمة العادلة) فإنه يجب خصم الالتزام المتعلق بذلك بسعر خصم حالي من أجل تجنب إدخال تغير غير مناسب من خلال أساس القياس.

٣٤ لا تعني الإشارة إلى عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية ضرورة وجوب استخدام أسعار الخصم قصيرة الأجل لخصم الإلتزامات طويلة الأجل، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب أن يعكس سعر الخصم عوائد السوق (في تاريخ الميزانية العمومية) على السندات مع فترة متوقعة تتوافق مع الفترة المتوقعة للإلتزامات.

الإقتراضات الإكتوارية : الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية (الفقرات ٨٣-٩١) من المعيار

- ٣٥ يقول البعض أن تقديرات الزيادة المستقبلية في الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية يجب أن لا تؤثر على قياس الأصول والإلتزامات إلى أن يتم منحها على أساس أن :
- (أ) الزيادات المستقبلية هي أحداث مستقبلية؛ و
- (ب) هذه التقديرات شخصية جداً.

٣٦ يعتقد المجلس أن الإقتراضات غير مستخدمة لتحديد ما إذا كان هناك إلتزام موجود، ولكن لقياس الإلتزام موجود على أساس يوفر أفضل قياس مناسب للتتفق للصادر المقرر للموارد، وإذا افترض عدم وجود زيادة فإن هذا الإلتزام ضمنى أنه أن يحدث إلتزام وسيكون من المضلل افتراض عدم وجود تغير إذا كانت المنشأة تتوقع تخيراً، ويحتفظ معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد بالمتطلبات القائمة بأن القياس يجب أن يأخذ في الاعتبار الزيادات التقديرية المستقبلية في الرواتب، كما يعتقد أنه يمكن تقدير الزيادات في التكاليف الطبية المستقبلية بموثوقية كافية لتبرير إدخال هذه الزيادات التقديرية في قياس الإلتزام.

٣٧ اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أن القياس يجب أيضاً أن يفترض زيادة مستقبلية متوقعة إذا كان هناك دليل موثوق به أن هذه الزيادة في المنافع ستحدث، واستجابة للتعليقات توصل المجلس إلى أن الزيادة المستقبلية في المنافع لا تتسبب في نشوء إلتزام حالي وأنه أن تكون هناك طريقة موثوق بها أو موضوعية لتقرير لية زيادة مستقبلية في المنافع كلفت موثوق بها بشكل كاف لإدخالها في الإقتراضات الإكتوارية، وبناءً على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أنه يجب افتراض الزيادة المستقبلية في المنافع فقط إذا لُحلت في أحكام الخطة (أو تنتج من أي إلتزام بقاء يتعدى الشروط الرسمية) في تاريخ الميزانية العمومية.

المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفقرات ٩٢ - ٩٥ من المعيار)

٣٨ نظر المجلس في خمسة طرق لمحاسبة المكاسب والخسائر الإكتوارية :

- (أ) الاعتراف المؤجل في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل على مدى معدل العمر العامل الباقي المتوقع للموظفين المقيمين (نظر الفقرة ٣٩ أذناه) ؛
- (ب) الاعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وخارج بيان الدخل في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" يحدد متطلبات عرض هذه الحركات والإقصاص عنها في حقوق الملكية) (انظر الفقرات ٤٠ - ٤١ أذناه)؛
- (ج) أسلوب "لنطلق" مع الاعتراف الفوري في كل من الميزانية العمومية وبيان الدخل للمبلغ التي تقع خارج "لنطلق" (انظر الفقرة ٤٢ أذناه)؛
- (د) أسلوب "لنطلق" معدل مع اعتراف مؤجل بالبنود ضمن "لنطلق" والاعتراف الفوري للمبلغ التي تقع خارج "لنطلق" (انظر الفقرة ٤٣ أذناه)؛ و
- (هـ) الاعتراف المؤجل للمبلغ التي تقع خارج "لنطلق" (انظر الفقرات ٤٤ - ٤٦ أذناه).

٣٩ تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ تقديم أسلوب اعتراف مؤجل: تم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية كمصرف أو كدخل منتظم على مدى الأعمار العاملة الباقية المتوقعة لهؤلاء الموظفين، وفيما يلي الحجج لهذا الأسلوب:

- (أ) الاعتراف الفوري (حتى عند تخفيضه "لنطلق") يمكنه أن يتسبب في تقلبات متغيرة في الإنزلم والمصرف، ويعني ضمناً درجة من الدقة قلما تنطبق في الممارسة، وقد لا يكون هذا التغير تمثيلاً صادقاً للتغيرات في الإنزلم ولكن قد يعكس ببساطة إنزلاً من غير الممكن تجنبه للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة عند إجراء قياسات من فترة لأخرى ؛ و
- (ب) على المدى الطويل قد تعادل المكاسب والخسائر الإكتوارية بعضها البعض، والإفراضات الإكتوارية متوقعة على مدى عدة سنوات، على سبيل المثال حتى التاريخ المتوقع لأخر متقاعد، وهي تبعاً لذلك طويلة الأجل بطبيعتها، والخروج عن الإفراضات لا يدل عادة تغيرات محددة في الأصول أو الإلتزامات، ولكنها مؤشرات إذا لم يتم عكسها قد تتركب لتكبد على هذه التغيرات في المستقبل، وهي ليست مكسباً أو خسارة للفترة، بل تصحيح دقيق للتكلفة التي تنشأ على المدى الطويل ؛ و
- (ج) قد يتسبب الاعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية في بيان الدخل تقلباً غير مقبول.

٤٠ فيما يلي الحجج المؤيدة لأسلوب الاعتراف الفوري:

- (أ) إن أسلوب الاعتراف المؤجل و"لنطلق" معقدان ومصطنعان ومن الصعب فهمهما، وهما يزيدان التكلفة بالطلب من المشاريع حفظ سجلات معقدة، كما أنهما يتطلبان أحكاماً معقدة للتعامل مع

التقليصات والتسويات والأمور الإنتقالية، كذلك حيث أن مثل هذه الأساليب غير مستخدمة الأصول وإلتزامات أخرى غير مؤكدة فبِئس ليس من الواضح لماذا يجب استخدامها لمنافع ما بعد التوظيف؛

(ب) يتطلب فصلاً أقل لأن كلفة المكاسب والخسائر الإكتوارية معترف بها؛

(ج) يمثل صدق المركز المالي للمنشأة، وتقوم المنشأة بالإبلاغ عن الأصول فقط عندما يكون هناك فلتض في الخطة، وإلتزام فقط عندما يكون هناك عجز في الخطة، وتشير الفقرة ٩٥ من "الإطار" أن تطبيق مفهوم مشابه لا يسمح بالإعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلي تعريف الأصول أو الإلتزامات، والخسائر الإكتوارية الموجلة لا تمثل منافع مستقبلية ولذلك فهي لا تلي تعريف "الإطار" للأصول، حتى لو تم إجراء مقلصة بينه وبين الإلتزامات ذات العلاقة، وبالمثل لا تلي المكاسب الإكتوارية الموجلة تعريف "الإطار" للإلتزامات؛

(د) تتوافق معالجة الميزانية العمومية مع الاقتراحات في ورقة النقاش للجنة للتوجيهية للأدوات المالية "محاسبة للأصول والإلتزامات المالية" الصادرة في مارس ١٩٩٧ ؛

(هـ) يولد بنود إيرادات ومصروفات ليست غفوية ولها محتوى ذو معنى؛

(و) ليس من المعقول افتراض أن كلفة المكاسب أو الخسائر الإكتوارية ستتم معادلتها في السنوات المستقبلية، وعلى العكس من ذلك إذا كلفت الإلتزامات الإكتوارية لا زالت سارية فإن التقلبات المستقبلية كمعدل متعادل بعضها البعض وبناء عن ذلك أن تعادل التقلبات السابقة؛

(ز) محاولات الإعتراف الموجلة لتجنب التغير. على أن المقياس المالي لا بد أن يكون متغيراً إذا كان يرمي إلى تمثيل المعاملات بشكل صادق والأحداث الأخرى التي هي نفسها متغيرة، إضافة إلى ذلك من الممكن مخاطبة الإهتمام بالتغير بشكل مناسب باستخدام بيان أداء ثاني أو بيان بالتغيرات في حقوق الملكية ؛

(ح) يتفق الإعتراف الفوري مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وبموجب هذا المعيار يجب إدخال التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن لا يؤثر على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها تنجم من أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تحدد تقديراً سابقاً (تدريبات الخبرة) لو من التغيرات في التكلفة التقديرية لخدمة الموظفين قبل تاريخ الميزانية العمومية (التغيرات في الإلتزامات الإكتوارية) ؛

(ط) إن أية فترة لإطفاء (أو عرض "لنطاق") هي إجبارية، إضافة إلى ذلك فإن مبلغ المنفعة المتبقية في تاريخ لاحق من غير الممكن تحديدها بشكل موضوعي، وهذا يجعل من الصعب إجراء اختبار لانخفاض القيمة على أي مصروف مؤجل ؛

(ي) في بعض الحالات حتى مؤيدي الإطفاء أو "لنطاق" قد يفضلون الإعتراف الفوري، ولحد الأمثلة الممكنة حيث سرقة أصول الخطة، ومثال ممكن آخر هو التغير الرئيسي في أساس خطط تقاضي ضرائب على التقاعد (مثل إلغاء الخصم الضريبي على أرباح الأسهم لخطط التقاعد في إنجلترا

في عام ١٩٩٧)، وبالرغم من أنه قد يكون هناك اتفاق بشأن الحالات القصوى فإنه سيكون من الصعب تطوير مقاييس موضوعية وغير اعتباطية لتحديد مثل هذه الحالات.

٤١ وجد المجلس أسلوب الاعتراف الفوري جذاباً، على أن المجلس يعتقد أنه ليس من المجدي استخدام هذا الأسلوب للمكسب والخسائر الإكتوارية إلى أن يحل المجلس مواضيع هامة متعلقة بتقديم التقارير حول الأداء، وتشمل هذه المواضيع ما يلي:

- (أ) ما إذا كان الأداء المالي يشمل تلك البنود التي يتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية؛
- (ب) أسس المفهوم لتحديد ما إذا كان يجب أن يتم الاعتراف بالبنود في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية؛
- (ج) ما إذا كان يجب الاعتراف بصافي الخسائر الإكتوارية المتركمة في بيان الدخل، وليس مباشرة في حقوق الملكية؛ و
- (د) ما إذا كان يجب الإبلاغ لاحقاً في بيان الدخل عن بنود معينة تم الإبلاغ عنها مبدئياً في حقوق الملكية ("إعادة للتدوير")؛ و

عندما يحرز المجلس مزيداً من التقدم بالنسبة لهذه المواضيع فقد يقرر إعادة تناول معالجة المكسب والخسائر الإكتوارية.

٤٢ اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ "أسلوب النطق"، وبموجب هذا الأسلوب لا تعترف المنشأة بالمكسب والخسائر الإكتوارية إلى الحد الذي لا تزيد به المبالغ غير المستترف بها المتركمة عن ١٠% من القيمة الحالية للإلتزام (أو إذا كانت أكبر ١٠% من القيمة المادلة لأصول الخطة)، والحجج التي تؤيد هذه الأساليب هي أنها:

- (أ) تعترف أن تقديرات إلتزامات منافع ما بعد التوظيف ينظر إليها بأفضل شكل كنطاق حول أفضل تقدير، وما دام أفضل تقدير جديد للإلتزام يبقى ضمن هذا النطاق فإنه سيكون من الصعب القول أن الإلتزام قد تغير بالفعل، على أنه عندما يتحرك أفضل تقدير جديد خارج ذلك النطاق فإنه ليس من المعقول افتراض أن سيتم معاملة المكسب والخسائر الإكتوارية في السنوات القادمة، وإذا كانت الافتراضات الإكتوارية الأصلية ستعادل بعضها البعض وبذلك فهي لن تعادل التقلبات السابقة؛
- (ب) سهلة الفهم، ولا تتطلب من المشاريع الاحتفاظ بسجلات معقدة ولا تتطلب أحكاماً معقدة من أجل التسويات والتقليصات والأمور الانتقالية؛
- (ج) ينجم عنها الاعتراف بخسارة إكتوارية فقط عندما يزيد الإلتزام (مطروحاً منه أصول الخطة) في الفترة الحالية، والاعتراف بمكسب إكتواري فقط عندما ينخفض (صافي) الإلتزام، وبالمقارنة مع ذلك ينجم عن أساليب الإطفاء في بعض الأحيان الاعتراف بخسارة إكتوارية إذا لم يتغير (صافي) الإلتزام أو ينخفض في الفترة الحالية أو بمكسب إكتواري حتى ولو لم يتغير (صافي) الإلتزام أو تنخفض؛
- (د) تمثل بشكل صحيح المعاملات والأحداث التي هي نفسها متقلبة، وتشير الفقرة ٣٤ من الإطار إلى أنه قد يكون من المناسب الاعتراف ببند والإصحاح عن مخاطرة الخطأ المحيطة بالاعتراف بها وقياسها بالرغم من المخاطرة الضمنية إما في تحديد المعاملات والأحداث الأخرى التي سيتم

قيامها أو في وضع وتطبيق أساليب القياس والعرض التي يمكن أن توصل رسائل تتوافق مع هذه المعاملات والأحداث؛ و

(٨) متسقة مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم إدخال أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية في صافي ربح أو خسارة الفترة إذا كان التغير يؤثر على الفترة الحالية فقط ولكن ليس على الفترات المستقبلية. إن المكاسب والخسائر الإكتوارية ليست تقديراً للأحداث المستقبلية، ولكنها نتج عن أحداث قبل تاريخ الميزانية العمومية تقرر تقديراً سابقاً (تحويلات الخبرة) أو من تغيرت في التكلفة التقديرية لخدمة الموظف قبل تاريخ الميزانية العمومية (تغيرات في الإقرضات الإكتوارية).

٤٣ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب على المنشأة على مدى فترة الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن "النطاق" وخلافاً لذلك يتم تأجيل مكاسب وخسائر معينة بشكل دائم بالرغم من أنه سيكون من الأنسب الاعتراف بها (على سبيل المثال الاعتراف بالمكاسب والخسائر التي تستمر لعدد من السنين بدون أن تعكس أو تتجنب أثراً متراكماً على بيان الدخل حيث يعود صافي الالتزام في النهاية إلى المستوى الأصلي)، على أن المجلس توصل إلى أن هذا المتطلب سيضيف تعقيداً مقابل منفعة ضئيلة.

٤٤ دعم أسلوب "النطاق" أقل من ربع المعلقين على مسودة العرض أي ٥٤، وبشكل خاص قالت الغالبية العظمى للمعدين أن التقلب الناتج لن يكون تصورياً واقعياً لطبيعة إلتزامات منافع ما بعد التوظيف على المدى الطويل، وتوصل المجلس إلى أنه لم يكن هناك دعم كافٍ من الأعضاء لمثل هذا التغير الهام في الممارسة الحالية.

٤٥ دعم حوالي ثلث المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أسلوب الاعتراف المؤجل، كما اقترح حوالي ثلث آخر من المستجيبين نسخة من أسلوب "النطاق" يطبق الاعتراف المؤجل على المبالغ التي تقع خارج "النطاق"، وينجم عن ذلك تقلب أقل من "النطاق" لوحده أو الاعتراف بالمؤجل لوحده، وفي ظل عدم وجود أية أسباب موجبة للإختيار بين هذين الأسلوبين فقد توصل المجلس إلى أن الأسلوب الأخير سيكون وسيلة عملية لتجنب مستوى من التقلب يعتقد العديد من أعضائه أنه غير واقعي.

٤٦ عند اعتماد المعيار النهائي قرر المجلس تحديد الحد الأدنى من مبلغ المكاسب أو الخسائر الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها ولكن يسمح بأي أسلوب منتظم للاعتراف الأسرع، شريطة أن يتم تطبيق نفس الأسس على كل من المكاسب والخسائر، وأن يتم تطبيق الأسس بشكل متسق من فترة لأخرى، وقد تم إقناع المجلس بالحجج التالية:

(أ) إن كلا من مدى تخفيض التقلب والآلية المعتمدة لتنفيذه هي بالضرورة مواضيع عملية، ومن ناحية المفهوم وجد المجلس أسلوب الاعتراف الفوري جذاباً، وبناء على ذلك لم يجد المجلس سبباً يحول دون اعتراف المشاريع من تبني أساليب أسرع للاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وبشكل خاص لم يرغب المجلس في عدم تشجيع المشاريع على تبني سياسة متسقة للاعتراف بكافة المكاسب والخسائر الإكتوارية فوراً، وبالمثل لم يرغب المجلس في عدم تشجيع واضعي المعايير الوطنية على طلب الاعتراف الفوري؛ و

(ب) حيث تكون الأليات مناسبة لتخفيض التقلب فإن مبلغ المكاسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خلال الفترة هو اعتباطي إلى حد كبير ومحتواه ضئيل من المعلومات، كذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تصح المنشأة عن كل من المبالغ المعترف بها وغير المعترف بها، وبناء على ذلك بالرغم من انخفاض إمكانية المقارنة عند السماح للمشاريع باستخدام آليات مختلفة فإنه من غير المحتمل للتنازل عن احتياجات المستخدمين إذا سمح بالمسايب اعتراف أسرع (ومنتظمة).

٤٧ أشار المجلس إلى أن التغيرات في القيمة العادلة لأية أصول للخطئة هي في الواقع نتائج لتغيير التخفيضات من قبل المشاركين في السوق، وهي لذلك مرتبطة بشكل لا خلاص منه مع التخفيضات في القيمة الحالية للإلتزام، وتبعا لذلك قرر المجلس أن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطئة هي مكاسب وخسائر إكتوارية وتجب معالجتها بنفس الطريقة مثل التغيرات في الإلتزام المنطبق بذلك.

٤٨ إن عرض "النطق" (أي النقطة التي يصبح فيها من الضروري الاعتراف بالمكاسب والخسائر) هو إجباري، ولتحسين إمكانية المقارنة قرر المجلس أنه يجب أن يكون عرض "النطق" متوافقا مع المتطلب الحالي في البلدان التي تبنت أسلوب "النطق" خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، وأشار المجلس إلى أن "نطقا" لصيق إلى حد كبير سيعاني من مساوئ "النطق" بدون أن يكون كبيرا بما يكفي لخلق الميزات، ومن ناحية أخرى "النطق" الأوسع إلى حد كبير ستعوزه المصدقية.

خيار إضافي للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية: التعديل الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٤٨ في عام ٢٠٠٤ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض تقترح خيارا إضافيا للإعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية، وقد سمح الخيار المقترح للمنشأة التي تعترف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية بكاملها في الفترة التي تحدث فيها الاعتراف بها خارج الربح أو الخسارة في بيان للدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ب إن الحجة للإعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي أننا أحدثا إقتصادية للفترة، والإعتراف بها عند وقوعها يوفر تمثيلا صادقا لهذه الأحداث، كما أنه يؤدي إلى تمثيل صادق للخطئة في الميزانية العمومية، وبالمقارنة مع ذلك عندما يؤجل الاعتراف فإن المعلومات المقدمة تكون جزئية ومن المحتمل أنها مضللة. إلى جانب ذلك من الممكن أن يتسبب صافي أية خسائر إكتوارية متركمة مؤجلة في نشوء بند دين في الميزانية العمومية لا يابى تعريف الأصل، وبالمثل يمكن أن يتسبب صافي أية مكاسب إكتوارية متركمة مؤجلة في نشوء بند دائن في الميزانية العمومية لا يابى تعريف المطلوب.

٤٨ج إن الحجج التي قدمت للإعتراف المؤجل بالمكاسب والخسائر الإكتوارية هي ما يلي كما ذكر أعلاه:

(أ) إن الاعتراف الفوري يمكن أن يتسبب في تقلبات مريعة في الميزانية العمومية وبيان الدخل، وهي يعني ضمنا درجة من الدقة في القياس قلما تنطبق من الناحية العملية، ونتيجة لذلك قد لا يكون التقلب تمثيلا صادقا للتغيرات في أصل أو مطلوب المنفعة المحددة، بل قد يمكن ببساطة عدم قدرة لا يمكن تجنبها للتنبؤ بدقة بالأحداث المستقبلية المتوقعة في عمل قياسات من فترة لأخرى.

(ب) على المدى الطويل قد تعادل offset المكاسب والخسائر الإكوتورية بعضها.

(ج) ما إذا كان النقط الناتج من الإعراف الفوري يعكس الأحداث الإقتصادية للفترة أو لا فإنه أكبر يمكن قبوله في الليقات المالية، ومن الممكن أن يطغى على الربح أو الخسارة والمركز المالي للعمليات التجارية الأخرى.

٤٨د لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الحجتين (أ)، (ب) كسببين للإعراف المؤجل، وهو يعتقد أن أصل أو المطلوب المنفعة المحددة يمكن قياسه بموثوقية كاملة لتقرير الإعراف به. إن الإعراف أسلوب شفاف لأفضل تقدير حالي لأحداث الفترة، ويوفر الأصل أو المطلوب الناتج معلومات أفضل من عدم الإعراف بمبلغ إعتباطي لأفضل تقدير حالي. إلى جانب ذلك ليس من المعقول أن نفترض أن المكاسب والخسائر الإكوتورية الحالية ستتم معالجتها في السنوات المستقبلية، وهذا يعني ضمناً القدرة على التنبؤ بأعمار الموق المستقبلية.

٤٨هـ لم يتقبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك الحجة (ج) فيما يتعلق بالميزانية العمومية، وإذا كانت مبالغ المنفعة لما بعد انتهاء الخدمة كبيرة ومتقلبة فإن خطة ما بعد انتهاء الخدمة لا بد أن تكون كبيرة وذات مخاطرة عالية بالمقارنة مع العمليات التجارية الأخرى، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتقبل أن طلب الإعراف بالمكاسب والخسائر الإكوتورية بكاملها في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها ليس مناسباً في هذا الوقت لأنه لا زال يتوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن بطور بشكل كامل العرض المناسب للربح أو الخسارة والبند الأخرى للدخل والمصرفو المعترف به.

٤٨و أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعيار البريطاني معيار إعداد التقارير المالية ١٧ منافع التناقد يتطلب الإعراف بالمكاسب والخسائر الإكوتورية بكاملها عند حدوثها خارج الربح أو الخسارة في بيان إجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها.

٤٨ز لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أن الإعراف الفوري بالمكاسب أو الخسائر الإكوتورية خارج الربح أو الخسارة هو مثال بالضرورة، على أنه يوفر معلومات أكثر شفافية من الإعراف المؤجل، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية اقتراح هذا الخيار حتى حدوث مزيد من التطورات في عرض الربح أو الخسارة والبند الأخرى للدخل والمصرفو المعترف به.

٤٨ح يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٠ 'عرض البيانات المالية' (كما هو محفل في عام ٢٠٠٣) أن يتم عرض الدخل والمصرفو المعترف به خارج الربح أو الخسارة التي سيتم عرضها في بيان للتغيرات في حقوق الملكي، ويجب أن يعرض بيان للتغيرات في حقوق الملكية إجمالي الدخل أو المصرفو للفترة حسبما تتطلب أو تسمح به المعايير أو التفسيرات الأخرى مباشرة في حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ٩٦ (أ)-(ج))، ويسمح معيار المحاسبة الدولي كذلك أن تكون هذه البنود مع اثر لتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء البنود الوحيدة المبينة في بيان للتغيرات في حقوق الملكية.

٤٨ط من أجل أن يؤكد مجلس معايير المحاسبة الدولية رايه أن المكاسب والخسائر الإكوتورية هي بنود دخل أو مصرفو قرر أن المكاسب والخسائر الإكوتورية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب عرضها على شكل بيان للتغيرات في حقوق الملكية يستثنى المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب عنوان هذا البيان "بيان الدخل والمصرفو المعترف فيه".

٤٨ي دعمت ردود الفعل من المملكة المتحدة بقوة الخيار المقترح، وقد إتصمت ردود الفعل من خارج المملكة المتحدة، وكلفت الإهتمامات الرئيسية التي تم إيدؤها كما يلي:

- (أ) إن الخيار ليس تحسیناً في المفهوم بالمقارنة مع الاعتراف الفوري بالمكسب والخسائر الإکتوریة في الربح أو الخسارة.
- (ب) بحکم الخيار بشكل مسبق على المواضيع المتعلقة بمعيار المحاسبة الدولي ١ التي يجب حلها في المشروع الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل.
- (ج) إن إضافة الخيارات للمعايير ليس مرغوباً فيه ويعيق إمكانية المقارنة.
- (د) يجب أن لا يشغل مجلس معايير المحاسبة الدولية نفسه بمعيار لمحاسبة الدولي ١٩ قبل إجراء مراجعة شامل للمعيار.
- (هـ) من الممكن أن يؤدي الخيار إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية.
- (و) يفضل الاعتراف المؤجل على الاعتراف الفوري.

٤٨ك يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولي على أن المكسب والخسائر الإکتوریة هي بنود دخل ومصروف، إلا أنه يعتقد أنه من السابق لأوانه طلب الاعتراف الفوري بها في الربح أو الخسارة قبل إجراء مراجعة شاملة لكل من محاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل، والمتطلب بأن المكسب والخسائر الإکتوریة يجب الاعتراف بها في بيان للدخل والمصروف المعترف به لا بحکم بشكل مسبق على أي من المناقشات التي سيجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن إعداد التقارير حول الدخل الشامل، بل أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسمح بالاستمرار في معالجة محاسبية تعقّلها هيئة وضع معايير وطنية (مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة) إلى أن يتم إجراء مراجعة شاملة لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة وإعداد التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ل يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن إضافة خيارات للمعيار هي بشكل عام غير مرغوب بها بسبب ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت، على أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ يسمح للمنشأة بإختيار أي أسلوب منهاجي للإعتراف بالمكسب والخسائر الإکتوریة التي نجم عنها إعتراف أسرع من الحد الأدنى الذي يتطلبه المعيار. إلى جانب ذلك يعتمد المبلغ الذي سيتم الإعتراف به بموجب أي أسلوب مؤجل على متى تم تطبيق ذلك الأسلوب لأول مرة، أي متى تبنّت المنشأة لأول مرة معيار المحاسبة الدولي ١٩ أو بدلت في خطة منافع محددة، ولذلك توجد إمكانية مقارنة ضئيلة لا توجد بسبب الخيارات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ١٩.

٤٨م يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك على أن هناك حاجة لمراجعة أساسية لمحاسبة منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، على أنه من المحتمل أن تستغرق هذه المراجعة بعض الوقت لإتجازها، أثناء ذلك يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولي أنه من الخطأ حظر أسلوب للإعتراف بالمكسب والخسائر الإکتوریة إذا كان هذا الأسلوب مقبولا من قبل هيئة وضع معايير وطنية ويوفر معلومات أكثر شفافية حول تكاليف إدارة خطة منافع محددة.

٤٨ن يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الخيار الجديد من الممكن أن يؤدي إلى الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، على أنه بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية تتشارك في نفس الأسلوب الأساسي فتتباين في عدة نواحي، وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تناول هذه المواضيع الآن، إلى جانب ذلك الخيار هو هذا فقط، وليس كل منشأة مجبرة على التسبب في حدوث هذا الخروج.

٤٨س أخيراً وكما تمت مناقشته أعلاه لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الاعتراف المؤجل هو

أفضل من الإعتراف الفوري بالمكسب والخسائر الإكتوارية، والمبالغ المعترف بها بموجب أسلوب مؤجل غامضة وليست صادقة في تمثيلها، وإخفاء أساليب مؤجلة يخلق معياراً معقداً وصعباً.

٤٨ع نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كانت المكسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في فترة لاحقة (أي إعادة تدويرها recycled) وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه لا توجد سياسة لإعادة التدوير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن إعادة التدوير بشكل عام هو موضوع يجب حله في مشروعه الخاص بإعداد التقارير حول الدخل الشامل. إلى جانب ذلك من الصعب رؤية أساس وطني يمكن بناء عليه إعادة تدوير المكسب والخسائر الإكتوارية، وبناء على ذلك إقتُرحت مسودة العرض حظر إعادة تدوير المكسب والخسائر الإكتوارية التي تم الإعتراف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ف دعم معظم المستجيبين عدم إعادة تدوير المكسب والخسائر الإكتوارية، على أن العديد منهم قنعوا بالحجج لصالح إعادة التدوير للأسباب التالية:

- (أ) يجب الإعتراف بجميع الدخل والمصروف في الربح أو الخسارة في وقت ما.
- (ب) إن منع إعادة التدوير هو أسلوب جديدة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب عدم إدخاله قبل مراجعة أساسية لإعداد التقارير حول الدخل الشامل.
- (ج) إن منع إعادة التدوير من الممكن أن يشجع وضع إقتراضات إكتوارية مبالغية في النقاول.

٤٨ص أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن معظم البنود بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي معترف بها خارج الربح أو الخسارة يعد تدويرها، ولكن ليس كلها، ولا يتم إعادة تدوير مكسب وخسائر إعادة تقييم الممتلكات والمصنع والمعدات والموجودات الملموسة، وبناء على ذلك تبقى مسألة إعادة التدوير مفتوحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب إتخاذ قرار عام حول هذا الأمر في سياق هذه التحديثات، وقد إتخذ القرار في هذه التحديثات بعدم إعادة تدوير المكسب والخسائر الإكتوارية بسبب عدم الفترة العملية (البراجماتية) على تحديد أساس مناسب ولا يحكم بشكل مسبق على النقاش الأوسع الذي سيتم في المشروع الخاص بتقديم التقارير حول الدخل الشامل.

٤٨ق أثناء ذلك يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية باهتمام بعض المستجيبين بل بعض بنود الدخل أو المصروف أن يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة في لية فترة، وبناء على ذلك طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاح عن المبالغ المتركمة المعترف بها في بيان الدخل والمصروف المعترف به بحيث يستطيع مستخدمو البيانات المالية تقييم أثر هذه السياسة.

٤٨ر أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن منع إعادة التدوير من الممكن أن يؤدي إلى سوء الممارسة بوضع إقتراضات مبالغية في النقاول، ومن الممكن الإعتراف بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة مع الإعتراف بالخسائر الناجمة في بيان الدخل والمصروف المعترف به. أن بعض الإفصاحات الجديدة تساعد في مقابلة هذه الإعتراضات، على سبيل المثال الوصف السريدي لأساس معدل العائد المتوقع ومكسب وخسائر السنوات الخمس. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه بموجب أسلوب إعتراف مؤجل إذا تم استخدام إقتراضات مفرطة في النقاول فإنه يتم الإعتراف فوراً بتكلفة أقل في الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالخسائر الناجمة فقط بالتدرج على مدى السنوات التالية البالغة ١٠-١٥ سنة، والدافع لسوء الممارسة هذا كبير بموجب الإعتراف المؤجل كما هو بموجب الإعتراف الفوري خارج الربح أو الخسارة.

٤٨ش نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك فيما إذا كانت المكسب والخسائر الإكتوارية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الإعتراف بها فوراً في عنصر مستقل لحقوق الملكية وتحويلها للأرباح غير الموزعة في فترة لاحقة، وقد توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أنه لا يوجد أساس منطقي

لتحويل الأرباح غير الموزعة في فترات لاحقة، وبذلك افتقرت ممودة العرض أن المكسب والخسائر الإكوتورية المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يجب الاعتراف بها فوراً في الأرباح غير الموزعة.

٤٨ت دعمت أغلبية ضئيلة من المستجيبين هذا الاقتراح، وقد كانت الحجج التي قدمت ضد الاعتراف الفوري في الأرباح غير الموزعة كما يلي:

- (أ) يجب أن لا يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية متطلبات لعنصر حقوق الملكية الذي يجب أن يتم الاعتراف فيه بالبنود قبل إجراء مراجعة أساسية للموضوع.
- (ب) يجب أن تكون الأرباح غير الموزعة الإجمالي للمترامك للربح أو الخسارة ناقصاً للمبالغ الموزعة على المالكين.
- (ج) أن تقلب المبالغ يعني أن العرض المنفصل سيكون ذا فائدة.
- (د) أن أثر التوزيعات بحاجة لأخذها في الاعتبار.
- (هـ) إن المكسب والخسائر الإكوتورية مؤقتة بطبيعتها، وبذلك يجب استئلوها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨ت في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية العبارة " الأرباح غير الموزعة " retained earnings ليست معرفة، ولم ينقش مجلس معايير المحاسبة الدولية ماذا يجب أن تعني، وبشكل خاص الأرباح غير الموزعة ليست معرفة على أنها الإجمالي المترامك للربح أو الخسارة ناقصاً للمبالغ الموزعة على المالكين. أما بالنسبة لإعادة للتوزيع تختلف الممارسة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبعض المبالغ المعترف بها خارج الربح أو الخسارة يطلب عرضها في عنصر منفصل لحقوق الملكية، على سبيل المثال مكسب وخسائر الصرف للشركات التابعة الأجنبية، وهناك مبالغ أخرى ليست كذلك، على سبيل المثال المكسب والخسائر من الموجودات المالية المتوفرة للبيع.

٤٨خ لا يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من المناسب إدخال تعريف للأرباح غير الموزعة في سياق هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩، وقد كان الاقتراح في ممودة العرض مبنياً على الاعتبارات العملية. أما بالنسبة لإعادة للتوزيع لا يوجد أسس منطقي لتحويل المكسب والخسائر الإكوتورية من عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح غير الموزعة في تاريخ لاحق، وكما تمت مناقشته أعلاه أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية مطلب الإفصاح عن المبلغ المترامك المعترف به في بيان الدخل والمصروف المعترف به لتزويد المستخدمين بمزيد من المعلومات.

٤٨ذ إن اعتبار إمكانية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على فترة المنشأة على إجراء توزيعات على أصحاب حقوق الملكية ليس ضمن إختصاص مجلس معايير المحاسبة الدولية. إلى جانب ذلك لا يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه حتى وإن كفت المكسب والخسائر الإكوتورية مؤقتة بطبيعتها فإن ذلك يبرر استئلوها من الأرباح غير الموزعة.

٤٨ض أخيراً نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان يجب أن يطلب من المنشآت إذا تم الاعتراف بالمكسب والخسائر الإكوتورية عند حدوثها أن تعرض بشكل منفصل في الأرباح غير الموزعة مبلغاً مساوياً لأصل أو مطلوب المنفعة المحددة، وهذا العرض يتطلب معيار إعداد التقارير المالية ١٧، وقد أثار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن هذا العرض لا يتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأي بند آخر مهما كان حجمه أو تقلبه كبيراً، وأن المنشآت تستطيع توفير المعلومات إذا أرادت ذلك، وبناء على ذلك قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم طلب هذا العرض.

٤٨أ يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ مبلغ القفص الذي يمكن الاعتراف به كأصل (" منق (الأصل) " بمقدار القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متوفرة للمنشأة على شكل مبالغ مستردة من الخطة أو تخفيضات في

المساهمات المستقبلية للخطأ* وقد نظر مجلس معايير المحاسبة الدولي فيما إذا كان يجب الاعتراف بأثر هذا الحد خارج الربح أو الخسارة إذا كان هو السوية المحاسبية للمكاسب والخسائر الإکتورية أو معاملته كتسوية للعناصر الأخرى كتكلفة المنافع المحددة والاعتراف به في الربح أو الخسارة.

٤٨ب قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن أثر الحد مشابه لمكسب أو خسارة إکتورية لأنه ينشأ من إعادة قياس المنافع المتوقعة للمنشأة من فائض في الخطوة، وبناء على ذلك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه إذا كانت السوية المحاسبية للمنشأة متعترف بالمكاسب والخسائر الإکتورية حينما تحدث خارج الربح أو الخسارة فإنه يجب كذلك الاعتراف بالحد خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل والمصروف المعترف به.

٤٨ج دعم معظم المستجيبين هذا الاقتراح، وكثت الحجج المعارضة للإقتراح كما يلي:

(أ) إن التسوية الناجمة من سقف الأصل ليست ناجمة بالضرورة من المكاسب والخسائر الإکتورية، ويجب عدم معاملتها بنفس الطريقة.

(ب) الاقتراح ليس متسقاً مع معيار إعداد التقارير المالية ١٧ الذي يوزع للتغير في الفائض القابل للاسترداد على مختلف الأحداث، وبذلك على مكونات مختلفة لتكلفة المنافع المحددة.

٤٨د يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن التعديل من سقف الأصل ليس ناجماً بالضرورة من المكسب والخسائر الإکتورية، وسقف الأصل يفرض بشكل فعال أساس قياس للأصل الذي سيتم الاعتراف به (القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية) يختلف عن الأساس المستخدم لإثبات المكاسب والخسائر الإکتورية والمكونات الأخرى لتكلفة المنفعة المحددة (القيمة العادلة لموجودات الخطوة ناقصاً القيمة المتوقعة للوحدة الدائنة لمطلوبات الخطوة)، وتتجم التغيرات في الأصل المعترف به من التغيرات في القيمة الحالية للأموال المستردة والتخفيضات في المساهمات المستقبلية، ومن الممكن أن تتجم هذه التغيرات في أحداث من نفس النوع مثل الأحداث التي تتسبب في المكسب والخسائر الإکتورية، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الفائدة أو إقتراضات بشأن طول العمر أو بسبب أحداث لا تتسبب في مكسب وخسائر إکتورية، على سبيل المثال الأوصياء Trustees الذين يوافقون على إعادة أموال مقابل زيادة المنافع أو قرار للإدارة بتقليص الخطوة.

٤٨هـ نظراً لأن سقف الأصل يفرض أساس قياس مختلف للأصل الذي سيتم الاعتراف به فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعتقد أنه من الممكن تخصيص أثر سقف الأصل لعناصر تكلفة المنفعة المحددة على أساس عدا عن أساس تقديري، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رايه بأن التسوية الناجمة من الحد الأعلى للأصل يجب بناء على ذلك اعتبار أنها إعادة قياس ومعاملة للربح أو الخسارة الإکتورية، وهذه المعالجة لها كذلك المنافع التالية: (أ) أنها بسيطة. (ب) تسلي معلومات شفافة لأن تكلفة وعد المنفعة المحددة (أي تكاليف الخدمة وتكلفة الفائدة) تبقى بدون أن تتأثر بتحويل الخطوة.

* يشمل الحد كذلك المكسب والخسائر الإکتورية غير المعترف بها وتكاليف الخدمة المسافة.

تكلفة الخدمة السابقة (الفقرات ٩٦ - ١٠١ من المعيار)

٤٩ اشتملت مسودة العرض إي ٥٤ على معالجتين بديلتين لتكلفة الخدمة السابقة، وقد كان الأسلوب الأول مماثلاً للأسلوب المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم (الإطفاء للموظفين الحاليين والإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، وكان الأسلوب الثاني هو الإعتراف الفوري بكافة تكلفة الخدمة السابقة.

٥٠ يورد أولئك الذين يدعون الأسلوب الأول الحجج التالية:

- (أ) تقوم المنشأة بإدخال أو تحسين منافع الموظفين للموظفين الحاليين من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية على شكل معدل استبدال منخفض للموظفين وإنتاجية محسنة وطلبات منخفضة للزيادة في التعويضات النقدية وإمكانات محسنة لاجتذاب موظفين مؤهلين إضافيين؛
- (ب) بالرغم من أنه قد لا يكون من الممكن تحسين المنافع للموظفين الحاليين بدون تحسين المنافع للموظفين السابقين كذلك فإنه سيكون من غير العملي تقييم المنافع الاقتصادية الناجمة لمنشأة والفترة التي ستكتفي على مداها هذه المنافع للمنشأة؛ و
- (ج) إن الإعتراف الفوري أسلوب متطرف جداً، كما أنه سيكون له نتائج اجتماعية غير مرغوب بها لأنه يسحق الشركات عن تحسين منافعها.

٥١ يورد أولئك الذين يؤيدون الإعتراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة الحجج التالية:

- (أ) إن إطفاء تكلفة الخدمة السابقة لا يتفق مع النظرة إلى منافع الموظفين على أنها تبادل بين المنشأة وموظفيها عن الخدمات التي قدمت: تتطابق تكلفة الخدمة السابقة بالأحداث السابقة وتؤثر على الالتزام الحالي لصاحب العمل الناجم من الخدمة السابقة للموظفين، وبالرغم من أنه يمكن للمنشأة تحسين المنافع توقعاً لمنافع مستقبلية فإنه يوجد التزام ويجب الإعتراف به؛
- (ب) إن الإعتراف الموجل للالتزام يقلل من إمكانية المقارنة، والمنشأة التي تحسن باثر رجعي المنافع المتعلقة بالخدمة السابقة ستبلغ عن التزامات أقل من المنشأة التي منحت منافع مماثلة في تاريخ أبكر، ومع ذلك كلاهما عليه التزامات متماثلة، كذلك يشجع الإعتراف الموجل المشاريع على زيادة للتقاعد بدلاً من التوقيت؛
- (ج) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة المنشأة سيطرة على مورد وهكذا لا تلبي تعريف "الإطار" للأصل، وبناء على ذلك ليس من المناسب تأجيل الإعتراف بالمصروف؛ و
- (د) لا يحتمل وجود علاقة وثيقة بين التكلفة - المقياس الوحيد المتوفر لأثر التحميل - وقيمة منافع ذات علاقة على شكل ولاء زائد.

٥٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم تم الإعتراف بالخدمة السابقة للموظفين الحاليين كمصروف بشكل منظم على مدى الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، وبالمثل بموجب الأسلوب الأول للورد في مسودة العرض إي ٥٤ كان سيتم إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الأعمار العاملة المتبقية المتوقعة للموظفين المعنيين، على أن مسودة العرض إي ٥٤ اقترحت كذلك أنه يجب أن تنتهي الفترة المنسوبة لتكلفة الخدمة الحالية عندما لا يعود حق الموظف بإستلام المنافع الهامة بموجب

الخطة مشروطاً بمزيد من الخدمة، وقد شعر بعض المطلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن هذين الحكمين غير متفقين.

٥٣ في ظل التعديلات التي تم إصلاها توصل المجلس إلى أنه يجب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المحملة مكتسبة لأنه:

(أ) عندما تصبح المنافع مكتسبة فإن من الواضح وجود إلتزام يجب الإعتراف به؛ و

(ب) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء إلتزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة إعتباطي، وعند تحديد كيفية تكوين هذا الإلتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد يتفوق على كافة الأساليب الأخرى.

٥٤ يقول البعض أنه يجب استخدام أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة لأن استخدام معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الخدمة السابقة وليس للمكاسب والخسائر الإكتوارية قد يخلق فرصة توازن محاسبي، على أن عرض "الشريط" هو التعامل مع عدم الدقة الحتمية في قياس لإتزامات المنافع المحددة، وتتجم تكلفة الخدمة السابقة من قرار الإدارة وليس من عدم تأكيد متأصل في القياس، وتبعاً لذلك رفض المجلس أسلوب "النطاق" لتكلفة الخدمة السابقة.

٥٥ رفض المجلس الإقتراحات التالية:

(أ) وجوب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة (كما هو بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم) على مدى فترة أقل حيث تزود تعديلات الخطة المنشأة بمنافع اقتصادية على مدى تلك الفترة القصيرة؛ على سبيل المثال عندما كان يتم إجراء تعديلات الخطة بشكل منتظم بين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه من الممكن الإعتراف بالتكلفة الإضافية كمصروف أو دخل بشكل منتظم على مدى الفترة حتى التعديل التالي المتوقع في الخطة، ويعتقد المجلس أن الإفتراضات الإكتوارية يجب أن تعطي مجالاً لمثل هذه التعديلات المنتظمة في الخطة، وأن الفروقات التالية بين الزيادة المفترضة والزيادة الفعلية هي مكاسب أو خسائر إكتوارية، وليست تكلفة خدمة سابقة؛

(ب) يجب الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على مدى العمر المتبقي المتوقع للمشاركين إذا كان جميع أو معظم المشاركين غير عاملين، ويعتقد المجلس أنه ليس من الواضح أن تكلفة الخدمة السابقة ستؤدي إلى منافع اقتصادية للمنشأة على مدى تلك الفترة؛ و

(ج) حتى إذا تم الإعتراف بشكل عام بتكلفة الخدمة السابقة على أساس متأخر فإنه يجب عدم الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً (مثل متطلب جدي لمساواة أعمال القواعد للرجال والنساء) أو من قرارات للأعضاء الذين لا تسيطر أو تؤثر عليهم إدارة المنشأة، وقد قرر المجلس أن هذا التمييز لن يكون عملياً.

٥٦ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أي أساس لقيام المنشأة بإطفاء رصيد تكلفة الخدمة السابقة الذي لم يتم الإعتراف به، وقد وافق المجلس على أن أي أسلوب لإطفاء هو إعتباطي وقرر طلب الإطفاء بطريقة القسط الثابت، حيث أن ذلك هو أبسط أسلوب للتطبيق والفهم، ولزيادة إمكانية المقارنة قرر المجلس طلب أسلوب مفرد وعدم السماح بأساليب بديلة مثل الأساليب التي تخصص:

(أ) مبلغا متساويا لتكلفة الخدمة السابقة لكل سنة متوقعة من خدمة الموظف؛ أو

(ب) تكلفة الخدمة السابقة لكل فترة بالتساوي مع إجمالي الرواتب المقدرة في تلك الفترة.

تؤكد الفقرة ١٩ أن برنامج الإطفاء لم يتم تعديله للتغيرات اللاحقة في معدل العمر العامل المتبقي ما لم يكن هناك تقليص أو تسوية.

٥٧ خلافا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد تكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين بشكل مختلف عن المكاسب الإکتورية، وهذا يعني أنه يمكن تمويل بعض تحسينات المنافع من المكاسب الإکتورية التي لم يتم الإعتراف بها بعد في البيانات المالية، ويقول البعض أن تكلفة الخدمة السابقة الناتجة يجب عدم الإعتراف بها للأسباب التالية:

(أ) لا تلبى تكلفة التحسينات تعريف "الإطار" للمصروف، حيث لا يوجد تدفق صائر أو تضروب لأي أصل تم الإعتراف به في السابق في الميزانية العمومية؛ و

(ب) في بعض الحالات قد تكون تحسينات المنافع قد منحت فقط بسبب المكاسب الإکتورية.

قرر المجلس طلب نفس المعاملة المحاسبية لكافة تكاليف الخدمة السابقة (أي الإعتراف على مدى معدل الفترة إلى أن تصبح المنافع المعلنة مكتسبة) سواء كانت أو لم تكن ممولة من المكاسب الإکتورية الذي تم الإعتراف به في الميزانية العمومية للمنشأة.

٥٨ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن يكون الإعتراف بالمكاسب الإکتورية محدودا إذا كان هناك تكلفة خدمة سابقة غير مغطاة، وقد رفض المجلس هذا الاقتراح لأنه يدخل مزيدا من التعقيد مقابل منفعة محدودة. يمنع معلقون آخرون الإعتراف بالمكاسب الإکتورية المخصصة لتحسينات المنافع المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أنه إذا أدخل هذا التخصيص في الأحكام الرسمية (أو البناءة) للخطوة فإنه يجب إدخال تحسينات المنافع في الإفتراضات الإکتورية، وفي حالات أخرى لا توجد صلة كافية بين المكاسب الإکتورية وتحسينات المنافع لتبرير معالجة استثنائية.

٥٩ لم يحدد معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم معالجة الميزانية العمومية لتكلفة الخدمة السابقة، ويقول البعض أنه يجب على المنشأة الإعتراف بتكلفة الخدمة السابقة فوراً كإضافة للإلتزام وكخصم (مصروف مدفوع مقدما) على أساس أن الإعتراف الموجل للإلتزام يعادل الإلتزام مقابل الأصل (تكلفة خدمة سابقة غير مغطاة) الذي لا يمكن استخدامه لتسوية الإلتزام، على أن المجلس قرر أنه يجب أن تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة للموظفين الحاليين كإضافة إلى الإلتزام بشكل تدريجي على مدى فترة للأسباب التالية:

(أ) لا تعطي تكلفة الخدمة السابقة للمنشأة سيطرة على مورد وهكذا فهي لا تلبى تعريف "الإطار" للأصل؛

(ب) قد يتسبب العرض المنفصل للإلتزام ومصروف مدفوع مقدما في إرباك المستخدمين؛ و

(ج) بالرغم من أن المنافع غير المكتسبة تتسبب في نشوء التزام فإن أي أسلوب لإسناد المنافع غير المكتسبة لفترات فردية هو بالضرورة اعتباطي، وعند تحديد كيف يتكون هذا الالتزام فإنه لا يوجد أسلوب مفرد أفضل من كافة الأساليب الأخرى.

٦٠ ظهر معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يعمل تعديلات الخطة التي تخفض المنافع على أنها تكلفة خدمة سابقة سلبية (أي الإطفاء للموظفين الحاليين، الإعتراف الفوري للموظفين السابقين)، على أن البعض يقول أن هذا ينجم عنه الإعتراف بالدخل المؤجل الذي يتعارض مع "الإطار"، كما يقولون أيضاً أنه يوجد هنالك فقط تمييز بين التعديلات التي يجب معالجتها بهذه الطريقة والتقليصات والتسويات، وكذلك اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ ما يلي:

(أ) تعديلات الخطة هي:

(١) تقليص إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة المستقبلية؛ و

(٢) تسوية إذا كان التعديل يقلل منافع الخدمة السابقة؛ و

(ب) يجب الإعتراف بأي مكسب أو خسارة من التقليص أو التسوية فوراً عندما يحدث التقليص أو التسوية.

٦١ قال بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب معالجة مثل هذه "التعديلات السلبية في الخطة" على أنها تكلفة خدمة سابقة سلبية وذلك بالإعتراف بها على أنها دخل مؤجل ولطفاتها في بيان الدخل على مدى الأعصار العاملة للموظفين المعنيين، وأسس هذا الرأي هو أن التعديلات "السلبية" تنقل من مدفوعات الموظفين بنفص الطريقة التي ترفع بها التعديلات "الموجبة" المدفوعات، كذلك تتجنب المعالجة المشقة المسؤولة التي قد تحدث إذا استطاعت المنشأة تحسين المنافع في فترة واحدة (والإعتراف بالمصروف الناتج على مدى فترة موسعة)، وبعد ذلك تخفيض المنافع (والإعتراف بالدخل الناتج فوراً)، وقد وافق المجلس على هذا الرأي، وبناء على ذلك يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد كلا من تعديلات الخطة "الموجبة" و"السلبية" بنفص الطريقة.

٦٢ إن التمييز بين تكلفة للخدمة السابقة السلبية والتقليصات هام إذا:

(أ) تم إطفاء مبلغ مادي من تكلفة الخدمة السابقة السلبية على مدى فترة طويلة (وهذا غير محتمل حيث أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب إطفاء تكلفة الخدمة السابقة السلبية حتى الوقت الذي يتم فيه اكتساب هذه المنافع (للمخفضة) المتوقعة بالخدمة السابقة)؛ أو

(ب) وجدت تكلفة خدمة سابقة أو مكسب إكتوارية غير معترف بها، وبالنسبة للتقليصات سيتم الإعتراف بها في الحال، بينما إن تتكرر مباشرة بتكلفة للخدمة السابقة السلبية.

يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل أن يكون للتمييز بين تكلفة للخدمة السابقة السلبية والتقليصات أي تأثير هام من الناحية السلبية، ولن أية محاولة للتعامل مع الحالات الإستثنائية سينجم عنه تعقيد زائد.

الإعتراف والقياس: الحد الأدنى للإلتزام الإضافي

٦٣ نظر المجلس فيما إذا كان يجب عليه أن يطلب من المنشأة الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي حيث:

- (أ) الإلتزام الفوري لمنشأة إذا أوفقت خطة في تاريخ الميزانية العمومية سيكون أكبر من القيمة الحالية للإلتزام التي كان سيُعترف به خلافاً لذلك في الميزانية العمومية؛
- (ب) منافع ما بعد التوظيف المكتسبة تستحق الدفع في التاريخ الذي يترك فيه الموظف المنشأة، وتبعاً لذلك وبسبب أثر الخصم ستكون القيمة الحالية للمنفعة المكتسبة أكبر إذا ترك الموظف مباشرة بعد تاريخ الميزانية العمومية مما لو أكمل الموظف الفترة المتوقعة للخدمة؛ أو
- (ج) القيمة الحالية للمنافع المكتسبة تزيد عن المبلغ الإلتزام الذي كان سيتم خلافاً لذلك الإعتراف به في الميزانية العمومية، ومن الممكن أن يحدث هذا عندما يتم اكتساب نسبة كبيرة من المنافع بشكل كامل ولم تحترف المنشأة بالخسائر الإكتورية أو تكلفة الخدمة السابقة.

٦٤ يتوقف أحد الأمثلة على متطلب إعتراف المنشأة بحد أدنى من المسؤولية الإضافية في المعيار الأمريكي ٨٧ "محاسبة أصحاب العمل للتقاعدات": الحد الأدنى من المسؤولية مبني على الرواتب الحالية ويستثنى أثر تأجيل تكلفة الخدمة السابقة والخسائر الإكتورية، وإذا زاد الحد الأدنى من المطلوب عن الإلتزام الذي تم قياسه على أساس الراتب العادي المتوقع (مع إعتراف مؤجل لدخل مصروف معين) فإنه يتم الإعتراف بالفائض كصل غير ملموس (لا يزيد عن مبلغ أي تكلفة لخدمة سابقة غير مطفاة، مع خصم أي فائض آخر مباشرة من حقوق الملكية)، وكحد أدنى من المطلوب الإضافي.

٦٥ يعتقد المجلس أن هذه القياسات الإضافية للإلتزام من المحتمل أن تسبب الارتباك ولا توفر المعلومات المناسبة، كما أنها تتعارض مع فرضية المنشأة المستمرة في "الإطار" وتعريفه للإلتزام، ولا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد الإعتراف بحد أدنى من الإلتزام الإضافي، وبعض الظروف المعينة التي تمت مناقشتها في الفقرتين السابقتين قد تتسبب في نشوء إلتزامات طارئة تتطلب الإصحاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية".

أصول الخطة (الفقرات ١٠٢ - ١٠٧ من المعيار)

٦٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد صراحة وجوب الإعتراف بالإلتزامات المنافع المحددة كإلتزام بعد خصم أصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسوية الإلتزامات مباشرة (انظر الفقرة ٥٤ من المعيار)، وهذا أمر واسع الانتشار ومن المحتمل أنه ممارسة عالمية، ويعتقد المجلس أن أصول الخطة تخفض (ولكنها لا تطفئ) إلتزام المنشأة وينجم عنها صافي إلتزام مفرد، وبالرغم من أن عرض صافي الإلتزام هذا كمبلغ مفرد في الميزانية العمومية يختلف في مفهومه عن التفاضل بين الأصول والإلتزامات المنفصلة فقد قرر المجلس عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ أن تعريف أصول الخطة يجب أن يكون متوافقاً مع مقياس التفاضل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصحاح والعرض"، ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن الأصل المالي والإلتزام المالي يجب إجراء تقلص بينهما والإبلاغ عن صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

- (أ) يكون للمنشأة حق قليل للعرض قانونياً لإجراء نقاص للمبالغ المعترف بها ؛ و
(ب) تنوي المنشأة إجراء التسوية على أسس الصافي أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في نفس الوقت.

٦٧ عرف معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) لصول الخطة أنها أصول (إستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة المقدمة للتقارير) تحتفظ بها الوحدة (صندوق) وتحقق كافة الشروط التالية:

- (أ) الوحدة منفصلة قانونياً عن المنشأة المقدمة للتقارير؛
(ب) يتم استخدام الأصول فقط لتسوية إلتزامات منافع الموظفين، وهي ليست متوفرة لدائتي المنشأة، ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة (أو يمكن إعادتها إلى المنشأة فقط إذا كانت الأصول الباقية للصندوق كافية لتلبية إلتزامات الخطة)؛ و
(ج) إلى المدى الذي توجد فيه أصول كافية في الصندوق لا يكون للمنشأة إلتزام قانوني أو بناء لدفع منافع الموظفين مباشرة.

١٦٧ عند إصدار معيار المحاسبة الدولي ١٩ في عام ١٩٩٨ نظر المجلس فيما إذا كان تعريف أصول الخطة يجب أن يشمل شرطاً رابعاً: عدم سيطرة المنشأة على الصندوق، وتوصل المجلس إلى أن السيطرة ليست مناسبة لتحديد ما إذا كانت الأصول في صندوق تخضع من إلتزام المنشأة.

٦٨ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة لاستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة من المنشأة المقدمة للتقارير، وإذا لم يتم إجراء ذلك يمكن أن تخضع المنشأة إلتزاماتها وزيادة حقوق الملكية فيه بإصدار أدوات حقوق ملكية غير قابلة للتحويل لخطة منافع محددة.

أصول الخطة - لتعريف المعدل المعتمد في عام ٢٠٠٠

١٦٨ في عام ١٩٩٩ بدأ المجلس في مشروع محدود النطاق للنظر في محاسبة الأصول التي يحتفظ بها صندوق يفي بالجزأين (أ)، (ب) من التعريف فلورد في الفقرة ٦٧ أعلاه، ولكن لا يفي بالشرط (ج) لأن المشروع يحتفظ بالإلتزام قانوني أو بناء لدفع المنافع مباشرة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل عام ١٩٩٨) الأصول التي تحتفظ بها هذه الصناديق.

٦٨ب نظر المجلس في أسلوبين رئيسيين لهذه الصناديق :

- (أ) أسلوب "صافي" - تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب بعد خصم القيمة العادلة للأصول التي يحتفظ بها الصندوق ؛ و
(ب) أسلوب "إجمالي" - تعترف المنشأة بكامل إلتزامها كمطلوب، ويعترف بحقه في تعويض من الصندوق كأصل منفصل.

٦٨ج قدم مؤيداً أسلوب "صافي": ولذا أو أكثر من الحجج التالية:

- (أ) إن العرض الإجمالي سيكون مضللاً للأسلوب التالية:
(١) حيث يتم تلبية الشرطين أ، ب في التعريف في الفقرة ٦٧ أعلاه لا تسيطر المنشأة على الأصول التي يحتفظ بها الصندوق؛ و
(٢) حتى ولو احتفظت المنشأة بالإلتزام قانوني لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة فإن هذا الإلتزام للقانوني هو أمر متعلق بالشكل لا بالجوهر.

(ب) إن العرض الإجمالي سيكون تقييماً غير ضروري عن الممارسة الحالية التي تسمح بشكل عام بعرض صافي، وسيخلل تحقيقاً زائداً في المعيار والمنفعة المحدودة للمستخدمين إذا أخذنا في الاعتبار أن الفقرة ١٢٠ (ج) تتطلب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية ؛

(ج) قد يؤدي أسلوب الإجمالي إلى صعوبات في القياس بسبب التفاعل مع الشرط البالغ ١٠% للإلتزام.

(١) إحدى الإمكانيات هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، مع الإعتراف في الحال بكافة التغيرات في القيمة العادلة، وقد يبدو هذا غير متنسق مع معاملة أصول الخطة لأن التغيرات في القيمة العادلة لأصول الخطة هي أحد أجزاء المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يطبق عليها الشرط بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، وبكلمات أخرى يحرم هذا الأسلوب المشاريع من فرصة التفاضل بين مكاسب وخسائر الأصول ومكاسب وخسائر الإلتزامات.

(٢) إمكانية الثانية هي تأجيل التغيرات في القيمة العادلة للأصول إلى المدى الذي توجد فيه مكاسب وخسائر إكتوارية غير معترف بها من الإلتزامات، على أن المبلغ المسجل للأصول لن يكون له عندئذ معنى قابلاً للوصف، ومن المحتمل أن يتطلب ذلك أيضاً قواعد معدة واعتباطية لمطابقة مكاسب وخسائر الأصول مع مكاسب وخسائر الإلتزام.

(٣) إمكانية الثالثة هي قياس الأصول بالقيمة العادلة، ولكن تجميع التغيرات في القيمة العادلة مع المكاسب والخسائر الإكتوارية للإلتزام، وبكلمات أخرى منتم معاملة الأصول بنفس الطريقة كأصول للخطة، فيما عدا أن عرض الميزانية العمومية سيكون على أساس الإجمالي وليس الصافي، على أن هذا يعني أن التغيرات في القيمة العادلة للأصول من الممكن أن تؤثر على قياس الإلتزام ؛ و

(د) من المحتمل أن ينظر إلى أسلوب الصافي أنه مماثل لمعالجة الإلتزامات الجماعية والفردية بموجب الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولية ٣٧، وتعرف المنشأة بمخصص لذلك الجزء من الإلتزام الذي يحتمل أن يكون له تدفق صاعد للموارد التي تتضمن المنافع الاقتصادية، ويتم معالجة الجزء من الإلتزام الذي يتوقع تلبية من قبل أطراف أخرى كإلتزام طارئ.

٦٨ أوصى مؤيدو أسلوب الإجمالي بهذا الأسلوب لسبب واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) تعطي الفقرة ٦٦ أعلاه تصوراً للعرض لإلتزامات منافع محددة مطروحة منها أصول الخطة، ويركز للتصوير على ما إذا كانت التفاضل مناسباً، ويركز الجزء (ج) من تعريف عام ١٩٩٨ على التفاضل، وهذا يوحي أن الأصول التي تلي الجزئين أ، ب من التعريف ولكن لا تلي الجزء ج من التعريف يجب معالجتها بنفس الطريقة كأصول للخطة لأغراض الإعتراف والقياس، ولكن يجب بيئتها كإجمالي في صدر الميزانية العمومية بدون تفاضل؛

(ب) إذا سمح بالتفاضل عندما يتم تلبية الشروط (ج) فإن هذا سينتج كمعادل للسماح بالعرض الصافي "سند إبطال جوهري" (in-substance defeasance) وبحالات أخرى مشابهة يميز فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ صراحة إلى أن التفاضل غير مناسب، وقد رفض المجلس "سند الإبطال الجوهري" للأدوات المالية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التطبيقات الإرشادية فقرة ٥٩) ولا

يوجد سبب واضح للسماح به في محاسبة خطط المنافع المحددة، وفي هذه الحالات تحتفظ المنشأة بالالتزام يجب الاعتراف به كإلتزام، وحق المنشأة في التعويض من الخطة هو مصدر المنافع الاقتصادية التي يجب الاعتراف بها كإلتزام، ويسمح التقلص إذا تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٤٢-٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٣٢

(ج) قرر المجلس في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ طلب عرض إجمالي للتعويضات المتوقعة بالمخصصات بالرغم من أن ذلك لم يكن ممارسة علمية، ولا يوجد سبب لطلب معالجة مختلفة لمنافع الموظفين؛

(د) بالرغم من أن البعض يعتقد أن أسلوب "الإجمالي" يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول التي هي ليست تحت سيطرته فإن الآخرين يعتقدون أن هذا الرأي ليس صحيحا، ويتطلب أسلوب الإجمالي أن تعترف المنشأة بأصل يمثل حقه في استلام التعويض من الصندوق الذي يحتفظ بهذه الأصول، وهو لا يتطلب أن تعترف المنشأة بالأصول الضمنية للصندوق؛

(هـ) في الخطة التي فيها تليي أصول الخطة التعريف المعتمد في عام ١٩٩٨ المطالبة الأولى للموظفين تكون ضد الصندوق - وليس لديهم مطالبة ضد المنشأة إذا كانت هناك أصول كافية في الصندوق، وفي رأي البعض حقيقة وجوب أن تكون مطالبة الموظفين الأولى ضد الصندوق هي أكثر من مجرد فرق في الشكل - فهي تغير جوهر الإلتزام؛ و

(و) من الممكن اعتبار خطط المنافع المحددة بموجب التفسير رقم ١٢ "توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص" أنها وحدثت ذات غرض خاص تسيطر عليها المنشأة ويجب عليه توحيدها، وحيث أن مقياس التقلص في معيار المحاسبة الدولي ١٩ يتفق مع معايير المقاصة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى فإنه من غير المهم نسبيا ما إذا كانت خطة التقاعد يتم توحيدها في الحالات التي يتأهل فيها الإلتزام وأصول الخطة للتقلص، وإذا تم عرض الأصول كتنزيل من إلتزامات المنافع ذات العلاقة في الحالات التي يتم فيها تحقيق الشرط (ج) فإنه قد يصبح من المهمة تقييمها ما إذا كان يجب على المنشأة توحيد الخطة.

٨٦٨ يجادل البعض أنه يجب السماح بأسلوب "الصافي" عندما تحتفظ المنشأة بالالتزام لدفع مبلغ المنافع بكامله مباشرة، ولكن من غير المحتمل اعتبار أن يكون للإلتزام أي تأثير جوهري من الناحية العملية، وقد توصل المجلس إلى أنه لن يكون من العملي وضع إرشادات من هذا النوع ليتم تطبيقها بأسلوب منسق.

١٨٠ نظر المجلس كذلك في إمكانية تبني "العرض المرتبط" (Linked presentation) الذي يتطلبه معيار تقديم التقارير المالية البريطاني رقم ٥ "الإبلاغ عن جواهر العمليات" لتمويل بدون حق الرجوع، وبموجب معيار تقديم التقارير المالية رقم ٥ تعرض الميزانية العمومية كلا من إجمالي مبلغ الأصل، وكتنزيل مباشر الدين بدون حق الرجوع، وقد قال مؤيدو هذا الأسلوب أن تصوير الصلة الوثيقة بين الأصول والإلتزامات ذات العلاقة بدون التنازل عن المتطلبات العامة للمقاصة، ويجادل معارضوا العرض المرتبط أنه يخلق نوعا من عرض الميزانية العمومية لم تستخدمه لجنة معايير المحاسبة الدولية في السابق وقد يسبب الارتباك، وقرر المجلس عدم استخدام العرض المرتبط.

١٦٨ توصل المجلس إلى أن عرض "الصافي" مرور حيث توجد قيود (إما في ذلك القود التي تنطبق على إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير) على استخدام الأصول بحيث يمكن استخدام الأصول فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وتبعا لذلك قرر المجلس تعديل تعريف أصول الخطة الولد في الفقرة ٦٧ أعلاه وذلك من خلال:

(أ) التأكيد على أنه يجب أن لا تتوفر لدائني المنشأة إمكانية الوصول إلى الأصول التي يحتفظ بها الصندوق حتى في حالة إفلاس المنشأة المقدمة للتقارير؛ و

(ب) حذف الشرط (ج) بحيث لا يمنع وجود إلزام قانوني أو بناء أدفع منافع الموظفين مباشرة دون عرض "الصافي"، وتعديل الشرط (ب) للسماح بشكل صريح للصندوق بتعويض المنشأة عن دفع منع منافع الموظفين طويلة الأجل.

٦٨ ج عندما تحتفظ المنشأة بالإلزام المباشر للموظفين يعترف المجلس أن عرض الصافي لا يتسق مع متطلبات عم الاعتراف للأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومع متطلبات التقلص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، على أنه في رأي المجلس تخلق القيود على استخدام الأصول صلة قوية بشكل كاف مع إلتزامات منافع الموظفين بحيث أن عرض الصافي مناسب لكثير من العرض الإجمالي حتى ولو احتفظت المنشأة بالإلزام المباشر للموظفين.

٦٨ ط يعتقد المجلس أن هذه القيود فريدة بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولا تقصد السماح لعرض الصافي هذا للإلتزامات الأخرى إذا لم يتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتبعاً لذلك يشير الشرط (أ) في التعريف الجديد لسبب وجود الصندوق، ويعتقد المجلس أن قيوداً اعتبارياً من هذا النوع هو الطريقة العملية الوحيدة للسماح باستثناء عملي لمقاييس المقاصدة العامة للجنة معايير المحاسبة الدولية بدون السماح بتوسعة غير مقبولة لهذا الاستثناء لحالات أخرى.

٦٨ ي في بعض الخطط الموجودة في بعض البلدان يحق للمنشأة استلام تعويض لمنافع الموظفين من صندوق منفصل، إلا أن الصندوق يستطيع تأخير استلام التعويض حسب تقديره أو المطالبة بأقل من التعويض بالكامل، ويقول البعض أن عنصر التقدير هذا يضعف الصلة بين المنافع والتعويض إلى حد كبير بحيث أن عرض الصافي ليس مبرراً، وهم يعتقدون أن تعريف أصول الخطة يجب أن يستثنى الأصول التي تحتفظ بها مثل هذه الصناديق وأنه يجب استخدام أسلوب الإجمالي في مثل هذه الحالات، وتوصل المجلس إلى أن الصلة بين المنافع والتعويض قوية بشكل كاف في مثل هذه الحالات بحيث أن أسلوب الصافي لا زال مناسباً.

٦٨ ك ثم وضع اقتراح المجلس لتوسعة تعريف أصول الخطة في مسودة العرض إي ٦٧ "أصول خطة التقاعد" التي نشرت في يوليو ٢٠٠٠، وقد دعيت الأغلبية العظمى للمستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ هذا الاقتراح.

٦٨ ل اقترح عدد من المستجيبين لمسودة العرض إي ٦٧ توسعة أخرى للتعريف ليشمل بوالص تأمين معينة لها تأثير اقتصادي مماثل على الصناديق التي تتأهل أصولها كإصول للخطة بموجب التعريف المعدل المقترح في مسودة العرض إي ٦٧، وتبعاً لذلك قرر المجلس توسعة تعريف أصول الخطة ليشمل بوالص تأمين معينة مؤهلة) تلبية نص الشروط مثل أصول الخطة الأخرى، وقد تم تنفيذ هذه القرارات في معيار المحاسبة الدولي ١٩ المعدل والذي اعتمدته المجلس في أكتوبر ٢٠٠٠.

أصول الخطة: القياس

٦٩ يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه يتم تقييم أصول الخطة بالقيمة العادلة إلا أنه لم يعرف القيمة العادلة، على أن معايير محاسبة دولية أخرى تعرف القيمة العادلة أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابل أو تسوية الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية صرفة"، وقد يعني هذا ضمناً أنه لا يتم إجراء خصم للتكاليف المقررة للآزمة لبيع الأصل (بكلمات أخرى هذه هي قيمة

متوسطة للسوق بدون تعديل لتكاليف المعاملة)، على أن البعض يقول أنه يجب على الخطة في النهاية التصرف في الأصول لدفع المنافع، وبناء على ذلك توصل المجلس في مسودة العرض أي ٥٤ إلى أنه يجب قياس أصول الخطة بقيمة السوق، وقد تم تعريف قيمة السوق كما في معيار المحاسبة الدولي ٢٥ - "محاسبة الإستثمارات" أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في سوق نشط.

٧٠. بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤ أن اقتراح قياس أصول الخطة بقيمة السوق لن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "إندماج الأعمال"، ومع قياس الأصول المالية كما هو مقترح في ورقة نقاش "محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية" التي نشرتها اللجنة التوجيهية للأدوات المالية التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولي في مارس ١٩٩٧، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة.

٧١. يقول البعض أن الاهتمام بالتقلب في الربح في التقارير يجب مواجهته بالسماح للمشاريع أو الطلب منها قياس أصول الخطة بقيمة ذات علاقة بالسوق تعكس التغيرات في القيمة العادلة على مدى فترة اعتباطية مثل خمس سنوات، ويعتقد المجلس أن استخدام قيم ذات علاقة بالسوق سيضيف تعقيداً مفرطاً وغير ضروري ولن تمنح أسلوب "النطاق" مع المكاسب والخسائر الإكتوبرية مع إعتراف موزل خارج "النطاق" كلف للتعامل مع الإهتمامات حول التقلب.

٧٢. يبين معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم أنه عندما كان يتم قياس القيم العادلة بخصم للتكثفات النقدية المستقبلية كان معدل العائد يعكس متوسط معدل إجمالي الدخل (الفائدة وأرباح الأسهم والزيادة في القيمة) الذي يتوقع الحصول عليه من أصول الخطة لثناء الفترة الزمنية حتى يتم دفع المنافع، ولم يكن واضحاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم يسمح بحرية الاختيار بين قيم السوق والتكثفات النقدية المخصصة، أو ما إذا كان من الممكن استخدام التكثفات النقدية المخصصة فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية، وقد قرر المجلس أنه يجب قياس أصول الخطة بأساليب مثل خصم التكثفات النقدية المستقبلية فقط عندما لا تتوفر القيمة السوقية.

٧٣. يعتقد البعض أنه يجب قياس أصول الخطة على الأساس التالي الذي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٢٥ "محاسبة الإستثمارات":

(أ) يتم تسجيل الإستثمارات طويلة الأجل في الميزانية العمومية إما بالتكلفة أو بالمبالغ المعاد تقييمها أو في حالة الأسهم بالتكلفة أو القيمة السوقية محددة على أساس محفظة أيهما أقل، ويتم تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار طويل الأجل للإعتراف بانخفاض عدا عن كونه مؤقتاً في قيمة الإستثمار؛ و

(ب) يتم تسجيل الإستثمارات الحالية في الميزانية العمومية إما بالقيمة السوقية أو بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.

رفض المجلس هذا الأساس لأنه لا يتفق مع الأساس المستخدم لقياس الإلتزامات ذات العلاقة.

٧٤. قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك أساس مختلف لقياس الإستثمارات التي لها قيمة استرداد ثابتة

^١ تم استبدال المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" و المعيار ٤٠ "الإستثمار في العقارات".
^٢ تم سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ واستبداله بمعايير دولي لإعداد التقارير المالية ٣٢ "إندماج الأعمال".

تمثل التزامات الخطة لو أجزاء محددة منها، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٦ "لمحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد" أن يتم قياس هذه الإستثمارات على أساس تكلفة مطفأة.

٧٥ استجابة للتعليقات على مسودة العرض أي ٥٤ قرر المجلس أن كافة للتكاليف الإدارية للخطة (وليس مجرد التكاليف الإدارية للإستثمار كما هو مقترح في مسودة العرض أي ٥٤) يجب طرحها عند تحديد العائد على أصول الخطة.

التعويضات (الفقرات ١٠٤ أ - ١٠٤ د من المعيار)

١٧٥ تبين الفقرة ٤١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن المنشأة تعترف بحقوقها بموجب بوليصة تأمين كاصل إذا كانت المنشأة نفسها تحمل البوليصة، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ (معدل في عام ١٩٩٨) قياس بوالص التأمين هذه، ومن الممكن اعتبار حقوق المنشأة بموجب بوليصة التأمين أنها أصل مالي، على أن زيادة الحقوق والواجبات تحت عقود التأمين مستتاة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية، الإعراف والقياس"، كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينطبق على أصول-والإلتزاماتها "الحقوق والواجبات بموجب حفظ منافع الموظفين" وتناقش الفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ المنافع المؤمن عليها عند التفرقة بين خطط المساهمة المحددة وخطط المنافع المحددة، إلا أن هذه المناقشة لا تتناول للقياس.

٧٥ب عند مراجعة تعريف أصول الخطة (انظر الفقرات ٦٨ أ - م أعلاه) قرر المجلس مراجعة معالجة بوالص التأمين التي تحملها المنشأة من أجل تمويل منافع الموظفين، وحتى بموجب التعريف المعدل الذي تم تبنيه في عام ٢٠٠٠ فإن حقوق المنشأة بموجب بوليصة تأمين ليست بوليصة تأمين مؤهلة (كما هي معرفة في تعديل عام ٢٠٠٠ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩) هي ليست أصول خطة.

٧٥ج في عام ٢٠٠٠ قرر المجلس تقديم متطلبات الإعراف والقياس للتعويضات بموجب بوالص التأمين هذه (انظر الفقرات ١٠٤ أ-د)، وقد بنى المجلس هذه المتطلبات على معالجة التعويضات بموجب الفقرات ٥٣-٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بحق تعويض منافع ما بعد التوظيف كاصل منفصل وليس كتجزيل من الإلتزامات ذات العلاقة، وفي كافة النواحي الأخرى (على سبيل المثال استخدام "النطاق") يتطلب المعيار أن تعالج المنشأة حقوق التعويض هذه بنفس الطريقة كأصول خطة، وهذا المتطلب يعكس الصلة الوثيقة بين حق التعويض والإلتزام المتعلق بذلك.

٧٥د تبين الفقرات ١٠٤ أنه حيث تشمل أصول الخطة بوالص تأمين تمثل بالضبط مبلغ وتوفيت بعض لو كامل المنافع المستحقة بموجب الخطة فإن حقوق الخطة بموجب بوالص التأمين هذه يتم قياسها بنفس المبلغ مثل الإلتزامات ذات العلاقة، وتوسع الفقرة ١٠٤ د هذا الإستنتاج ليشمل بوالص التأمين التي هي أصول للمنشأة نفسها.

٨٧٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن المبلغ المخصص، والفقرة ١٠٤ د من المعيار لا تحتوي على مثل هذا القيد لأن حد الأصل في الفقرة ٥٨ ينطبق لمنع الإعراف بأصل يزيد عن المنافع الاقتصادية المتوفرة.

حدود الإعتراف بأي أصل (الفقرات ٥٨-٦٠ من المعيار)

٧٦ في حالات معينة تتطلب الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن تعترف المنشأة بأصل، وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الأصل المعترف به عن إجمالي القيم العادلة لما يلي:

(أ) أية مبلغ مستردة من الخطة؛ و

(ب) أي تخفيض متوقع في المساهمات المستقبلية الناتجة عن الفاتس.

عند اعتماد مسودة العرض إي ٥٤ تبني المجلس الرأي بأن المنشأة يجب أن لا تعترف بأصل بمبلغ يزيد عن القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية التي يتوقع تنفقها إلى المنشأة من ذلك الأصل، وهذا الرأي يتفق مع اقتراح المجلس أنه يجب عدم تسجيل الأصول بكثير من مبلغها لقليلة للإسترداد (انظر مسودة العرض إي ٥٥ - تخفيض قيمة الأصول)، ولم يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم مثل هذا القيد.

٧٧ عند مراجعة الردود على مسودة العرض إي ٥٤ توصل المجلس إلى أن حد الإعتراف بأصل يجب أن لا يلغى معالجات الخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة من أجل عدم إبطال غرض هذه المعالجات، وتبعا لذلك من المحتمل أن ينطبق الحد فقط حيث:

(أ) اختارت المنشأة الخيار الإنتقالي للإعتراف بلأثر تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد على مدى فترة تصل إلى خمس سنوات ولكن يحول الإلتزام بشكل أسرع؛ أو

(ب) للخطة ناضجة جداً ولها فائض كبير جداً، ولكنه لكثير مما يكفي لإلغاء كافة المساهمات المستقبلية ولا يمكن إعادته إلى المنشأة.

٧٨ قال بعض المعلقين أن الحد في مسودة العرض إي ٥٤ لم يكن منطقياً لأنه يتطلب أن تقوم المنشأة بإجراء توقعات شخصية جداً للإستردادات أو التخفيضات المتوقعة في المساهمات، واستجابة لهذه التعليقات وافق المجلس أن الحد يجب أن لا يمكن الإستردادات المتوفرة أو التخفيضات في المساهمات.

تعديل سقف الأصل - الذي تم تبنيه عام ٢٠٠٢

٧٨ أ في نيسان عام ٢٠٠٢، وافق المجلس على تعديل حد الإعتراف بالأصل (سقف الأصل) في الفقرة ٥٨ من المعيار. كان هدف التعديل هو منع الإعتراف بالأرباح (الخسائر) أنها فقط نتيجة الإعتراف الموزل بتكلفة الخدمة السابقة الموجلة و الأرباح (الخسائر) الإكتوارية.

٧٨ ب إن سقف الأصل محدد في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، الذي يتطلب قياس سقف منفعة محدد عند ما يلي، ليهما أقل:

(أ) المبلغ المحدد بموجب الفقرة ١٥٤؛ و

(ب) مجموع كل من:

(١) أي صافي خسائر إكتوارية متراكمة غير معترف بها وتكلفة الخدمة السابقة.

(٢) القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة بشكل مستردات من الخطة أو خصومات في

المساهمات المستقبلية في الخطة.

٧٨ ج تنشأ المشكلة عندما تزول المنشأة الإعتراف بالخسائر الإكتوارية أو تكلفة الخدمة السابقة في تحديد المبلغ الورود في الفقرة ٥٤، في حين يُطلب منها قياس أصل المنفعة المحدد عند صافي المجموع

الورد في الفقرة ٥٨ (ب). ويمكن أن تؤدي الفقرة ٥٨ (ب) (١) إلى اعتراف المنشأة بزيادة في الأصل بسبب الخسائر الإكثورية أو تكلفة الخدمة السابقة في الفترة. هذا ويتم الإبلاغ عن الزيادة في الأصل كربح في الدخل. ويشمل الملحق (ج) على أمثلة توضح هذا الموضوع.

٧٨ د وافق المجلس على اعتبار الاعتراف بالأرباح (الخسائر) التي تنشأ من تكلفة الخدمة السابقة والخسائر (الأرباح) الإكثورية غير مبنين بشكل صحيح. كما يرى المجلس أن هذا الموضوع يوضح بأن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ يمكن أن يؤدي إلى نشوء مشاكل خطيرة. وينوي المجلس إجراء مراجعة شاملة للجوانب المثيرة للقلق في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩، بما في ذلك تفاعل سقف الأصل والخيارات لتأجيل الاعتراف بخسائر وأرباح محددة. وفي الوقت نفسه، يعتبر المجلس أنه بمثابة خطوة تصحيحية إجراء تعديل محدود لمنع تفاعلها الذي يؤدي إلى نشوء بيانات غير صحيحة للأحداث.

٧٨ هـ لذلك تنص الفقرة ٥٨ (أ) على منع الاعتراف بالأرباح (أو الخسائر) نتيجة فقط للاعتراف المؤجل بتكلفة الخدمة السابقة أو الأرباح (الخسائر) الإكثورية.

٧٨ و اقترح بعض أعضاء المجلس والمجيبون على مسودة عرض هذا التعديل أن يتم التعامل مع هذه القضية عن طريق إلغاء الفقرة ٥٨ (ب) (١). وتعتبر الفقرة ٥٨ (ب) (١) عنصر سقف الأصل الذي يؤدي إلى نشوء المشكلة: يتم إضافة الخسائر غير المعترف بها بموجب الفقرة ٥٤ إلى المبلغ الذي يمكن الاعتراف به كأصل. غير أن شطب الفقرة ٥٨ (ب) (أ) يلغي بفعالية خيار تأجيل الاعتراف بالخسائر الإكثورية لجميع المنشآت التي تملك أصل منفعة محدد. إن إلغاء هذا الخيار يمكن أن يكون له تدورات واسعة النطاق لمنهج الاعتراف المؤجل الورد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ الذي يمكن الأخذ به بشكل كامل فقط في سياق المراجعة للشملة المشار إليها أعلاه.

الاستقطاعات والتصويات (الفقرات ١٠٩-١١٥ من المعيار)

٧٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم كان يتم الاعتراف بمكاسب للتقليص والتسوية عندما يتحقق التقليص أو التسوية، ولكن كان يتم الاعتراف بالخسائر عندما كان من المحتمل أن التقليص أو التسوية ستحدث، وقد توصل المجلس إلى أن نية الإدارة تقليص أو تسوية خطة منافع محددة ليس أساساً كافياً للاعتراف بخسارة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد وجوب الاعتراف بخسائر للتقليص أو التسوية، وكذلك المكاسب، عندما يحدث التقليص أو التسوية، وقد تم موافقة الإرشاد الخاص بالاعتراف بالتقليصات والتسويات مع الاقتراحات في مسودة العرض إي ٥٩ - المتخصصات والائتمالات الطارئة والأصول الطارئة*.

٨٠ بموجب بعض المعايير الوطنية:

(أ) يشمل المكسب أو الخسارة من التقليص أية تكلفة غير مغطاة لخدمة سابقة (على أساس أن التقليص يبطل الأثر التحفيزي المتوقع لتحصين المنفعة)، ولكنه يستثنى المكاسب أو الخسائر الإكثورية التي لم يتم الاعتراف بها (على أساس أن المنشأة لا تزال معرضة للمخاطرة الإكثورية)؛ و

(ب) يشمل المكسب أو الخسارة من التسوية أية مكاسب أو خسائر إكثورية غير معترف بها (على

أساس أن المنشأة لم تعد معرضة للمخاطرة الإكتوارية) ولكنه يستثني تكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة (على أساس أن الأثر التحفيزي المتوقع سابقاً لتحسين المنفعة لا زال موجوداً).

يعتبر المجلس أن هذا الأسلوب له ميزة من ناحية مفهومه ولكنه يؤدي إلى تعقيد كبير، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد أن المكسب أو الخسارة من التقليل أو التسمية يجب أن يشمل المكسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الاعتراف بها، وهذا يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ القديم.

العرض والإفصاح (الفقرات ١١٦ - ١٢٥ من المعيار)

٨١ قرر المجلس عدم تحديد ما إذا كان يجب أن تفرق المنشأة بين الأجزاء المتدولة وغير المتدولة من الأصول والإلتزامات الناجمة من منافع ما بعد التوظيف، لأن هذا التمييز قد يكون في بعض الأحيان اعتباطياً.

٨٢ إن المعلومات الخاصة بخطط المنافع المحددة هامة بشكل خاص بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية لأن المعلومات الأخرى التي تنشرها المنشأة أن تتيح للمستخدمين تقدير طبيعة ومدى إلتزامات المنافع المحددة وتقدير المخاطر المرتبطة بهذه الإلتزامات، ومتطلبات الإفصاح مبنية على المبادئ التالية:

(أ) أهم المعلومات الخاصة بمنافع الموظفين هي المعلومات الخاصة بعدم التأكد المرتبط بقياسات إلتزامات وتكاليف منافع الموظفين والخاصة بالنتائج المحتملة لعدم التأكد هذا بالنسبة للتكثفات النقدية المستقبلية؛

(ب) كثيراً ما تكون ترتيبات منافع الموظفين معقدة، وهذا يجعل من الضروري بشكل خاص أن تكون الإفصاحات هامة وموجزة ومناسبة؛

(ج) بناء على النطاق الواسع للأراء حول معالجة المكسب والخسائر الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة يجب أن تغطي الإفصاحات الضوء على أثرها على بيان الدخل وأثر أية مكسب وخسائر إكتوارية لم يتم الاعتراف بها وتكلفة الخدمة السابقة غير المطفأة على الميزانية العمومية؛ و

(د) يجب أن تزيد المنافع المشتقة من المعلومات تكلفة توفيرها.

٨٣ وافق المجلس على التغييرات التالية في متطلبات الإفصاح المقترحة في مسودة العرض إي ٥٤:

(أ) يجب أن يكون وصف خطة المنافع المحددة فقط وصفاً عاماً من نوع الخطة، مثال ذلك يجب تمييز خطة رتب التقاعد المقطوع عن خطط الرواتب النهائية وعن الخطط لطيفة لما بعد التوظيف، ولا يطلب مزيد من التفاصيل؛

(ب) يجب أن تصحح المنشأة عن المبالغ إن وجدت المشمولة في القيمة المعللة لأصول الخطة، ليس فقط لكل فئة من الأدوات المالية للمنشأة المقدمة للتقارير ولكن أيضاً لأي ممتلكات تشغيل المنشأة، أو خلافاً لذلك تستخدمها المنشأة؛

(ج) يجب أن تصحح المنشأة ليس فقط عن العائد المتوقع على أصول الخطة، بل كذلك عن العائد الفعلي على أصول الخطة؛

(د) يجب أن تصحح المنشأة عن مطابقة الحركات في صافي إلتزام (أو الأصل) المعترف به في ميزانيته العمومية؛ و

٨٤) يجب أن تصحح المنشأة عن أي مبلغ لم يتم الإعتراف به كأصل بسبب الحد الجديد في الفترة ٥٨ ب من المعيار.

٨٤ شعر بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٤، خاصة المعدين، أن الإفصاحات كانت مفرطة، وأحد الاهتمامات التي عبر عنها العديد من المستجيبين كانت التجميع: كيف يجب على المنشأة تجميع المعلومات حول العديد من الخطط المختلفة بطريقة موجزة وذات معنى وفعالة من ناحية التكلفة ؟ الإفصاحان اللذان بدا أنهما يتسببان في اهتمام خاص كانا تحليل المصروف الكلي في بيان الدخل والإفصاحات الإكتوارية، وبشكل خاص شعر عدد من المعلقين أن متطلبات الإفصاح عن المعدلات المتوقعة للزيادة في الرواتب سوف تسبب في صعوبات مع الموظفين، على أن المجلس توصل إلى أن كافة الإفصاحات كانت ضرورية.

٨٥ نظر المجلس فيما إذا كان من الممكن استثناء المشاريع الأصغر أو التي هي ليست علمة من أي من متطلبات الإفصاح، على أن المجلس توصل إلى أن هذه الاستثناءات إما ستمنع الإفصاح عن المعلومات الضرورية أو تعمل لتقليل لتخفيض تكلفة الإفصاحات.

الإفصاحات : التعديل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر ٢٠٠٤

١٨٥ من مراجعة المعايير المحاسبة الوطنية لمنقح ما بعد إنتهاء الخدمة حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإفصاحات التالية التي يقترح إضافتها لمعيار المحاسبة الدولي ١٩:

(أ) مطابقت تبيين التغيرات في موجودات الخطة والالتزامات المنافع المحددة، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه المطابقات تغطي معلومات أوضح عن الخطة، وخلافاً للمطابقة المطلوبة سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ التي بينت التغيرات في صافي المطبوبات أو الأصل المستوف به تشمل المطابقات الجديدة مجالاً تم تأجيل الإعتراف بها، وقد تم إلغاء المطابقة التي كانت مطلوبة سابقاً.

(ب) معلومات حول أصول الخطة. إعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هناك حاجة لمزيد من المعلومات حول أصول الخطة لأنه بدون هذه المعلومات لا يستطيع المستخدمون تقييم مستوى المخاطرة الذاتية للخطة، وقد اقترحت مسودة العرض ما يلي:

(١) الإفصاح عن النسبة المئوية التي تشكلها الفئات الرئيسية للأصول التي تمتلكها الخطة من إجمالي القيمة العادلة لموجودات الخطة؛

(٢) الإفصاح عن معدل العائد المتوقع لكل فئة من الأصول؛ و

(٣) وصف مردي للأسس المستخدم لتحديد معدل العائد الكلي المتوقع على الأصول.

(ج) معلومات حول حساسية خطط المنافع المحددة للتغيرات في معدلات اتجاه التكلفة الطبية، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك ضروري لأن من الصعب تقييم آثار التغيرات في معدل اتجاه التكلفة الطبية للخطة، والطريقة التي تتفاعل بها إفتراضات تكلفة العناية الصحية مع الحدود القصوى ومخصصات المشاركة في التكلفة والعوامل الأخرى في الخطة لا تتيح إجراء تقديرات معقولة لآثار هذه التغيرات. أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية كذلك إلى أن الإفصاح عن تغير مقداره نقطة مئوية واحدة سيكون مناسباً للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم منخفض، إلا أنه لا يوفر معلومات مفيدة للخطط العاملة في بيئات ذات تضخم مرتفع.

(د) المعلومات حول الاتجاهات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات حول الاتجاهات هامة بحيث يكون لدى المستخدمين رؤية للخطة على مدى الوقت، وليس فقط في تاريخ الميزانية العمومية، وبدون هذه المعلومات قد يسيء المستخدمون تفسير إمكانيات التكتفآت النقدية المستقبلية للخطة، وقد اقترحت مسودة العرض الإفصاح عن تواريخ خمس سنوات لمطلوبات الخطة وموجودات الخطة والفاصل أو العجز والتعديلات التي حدثت.

(هـ) معلومات حول المساهمات في الخطة. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن ذلك سيوفر معلومات مفيدة بشأن التكتفآت النقدية للمنشأة في المستقبل القريب والتي لا يمكن تحديدها من الإفصاحات الأخرى حول الخطة، وقد اقترح المجلس الإفصاح عن أفضل تقدير لصاحب العمل عندما يمكن تحديده بشكل معقول للمساهمات التي يتوقع دفعها للخطة خلال السنة المالية التالية التي تبدأ بعد تاريخ الميزانية العمومية.

(و) معلومات حول طبيعة الخطة. اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية إضافة للفقرة ١٢١ من معيار المحاسبة الدولي ١٩ لضمان أن وصف الخطة مكتمل ويشمل جميع أحكام الخطة المستخدمة في تحديد الالتزام المنفعة المحددة.

٨٥ ب دعم المستجيبون لمسودة العرض بشكل عام الإفصاحات المقترحة بإستثناء معدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة ومعلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية والمطلوبات حول الاتجاهات في الخطة.

٨٥ ج فيما يتعلق بمعدل العائد المتوقع لكل فئة رئيسية من موجودات الخطة قدم المستجيبون الحجة بأن مشاكل التجميع للمنشآت التي لها عدة خطط في مناطق جغرافية مختلفة كانت بالشكل الذي يجعل هذه المعلومات غير مفيدة، وقد قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية هذه الحجة وقرر عدم المضي قدماً في الإفصاح المقترح، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر أن يحدد أن الوصف السردى لأساس معدل العائد الكلي المتوقع يجب أن يشمل أثر الفئات الرئيسية لموجودات الخطة.

٨٥ د أعرب المستجيبون كذلك عن إهتمامهم بأن معلومات الحساسية حول معدلات إتجاه التكلفة الطبية أبرزت بشكل غير ملائم ذلك الافتراض، حتى بالرغم من أن التكاليف الطبيعية قد لا تكون هامة بالمقارنة مع تكاليف المنافع المحددة الأخرى، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الحاجة تدعو إلى إعطاء معلومات الحساسية فقط إذا كانت التكاليف الطبية جوهرية وأن معيار المحاسبة الدولي ١ يتطلب إعطاء المعلومات فقط حول جميع الافتراضات الرئيسية والمصادر الرئيسية للشك في التقدير.

٨٥ هـ أخيراً قدم بعض المستجيبين الحجة بأن طلب تواريخ لخمس سنوات سيُسبب في نشوء حمل زائد من المعلومات وليس ضرورياً لأن المعلومات متوفرة من البيانات المالية السابقة، وقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية تأكيد رايه بأن المعلومات الخاصة بالاتجاه مفيدة، وأشار إلى أنه من الأسهل إلى حد كبير بالنسبة للمنشأة أن تلخظ المعلومات من بيانات المالية السابقة وتعرضها في البيانات المالية الحالية، على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية وافق على أنه كإجراء إنتقالي يجب السماح للمنشآت بتكوين معلومات الإتجاه على مدى الوقت.

المنافع خلاف منافع ما بعد الخدمة

الغيب المعوض (الفقرات ١١ - ١٦ من المعيار)

٨٦ يقول البعض أن استحقاق الموظفين لحالات غيب مستقبلية معوضة لا يخلق إلزاماً إذا كان ذلك الاستحقاق مشروطاً بالأحداث المستقبلية باستثناء الخدمة المستقبلية، على أن المجلس يعتقد أن إلزاماً ينشأ عندما يقدم الموظف خدمة تزيد من استحقاق الموظف (مشروط أو غير مشروط) لحالات الغيب المستقبلية المعوضة، على سبيل المثال تجميع الإجازة المرضية للمعوضة يخلق إلزاماً لأن أي استحقاق غير مستخدم يزيد من استحقاق الموظف للإجازة المرضية في الفترات المستقبلية، واحتمال مرض الموظف في هذه الفترات المستقبلية يؤثر على هذا الإلزام، إلا أنه لا يحدد ما إذا كان ذلك الإلزام موجوداً.

٨٧ نظر المجلس في ثلاثة أساليب بديلة لتواكب الإلزام الذي ينجم من الاستحقاق غير المستخدم لتجميع الغيابات المعوضة:

(أ) الاعتراف بكامل الاستحقاق غير المستخدم كإلزام، على أساس أن أية دفعات مستقبلية تتم أولاً من الاستحقاق غير المستخدم، و فقط فيما بعد من الاستحقاق الذي سيترك في الفترات المستقبلية (الأسلوب FIFO)؛

(ب) الاعتراف بالإلزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية لمجموعة الموظفين ككل عن الدفعات المستقبلية التي كان سيتم توقعها في غياب التراكم (الأسلوب LIFO الجماعي)؛ أو

(ج) الاعتراف بالإلزام إلى المدى الذي يتوقع فيه أن تزيد الدفعات المستقبلية للموظفين الفرديين عن الدفعات المستقبلية التي كانت سيتم توقعها في غياب التراكم (الأسلوب LIFO الفردي).

فيما يلي مثال يشرح هذه الأساليب:

مثال

منشأة لديها ١٠٠ موظف، كل واحد منهم يستحق إجازة مرضية مدفوعة الأجر مقدارها خمسة أيام لكل سنة، ومن الممكن تحويل الإجازة المرضية غير المستخدمة لسنة واحدة، وهذه الإجازة تؤخذ أولاً من استحقاق السنة الحالية، وبعد ذلك من أي رصيد مقدم من السنة السابقة (أساس LIFO)، وفي ٢١ ديسمبر ٢٠٠١ معدل الاستحقاق غير المستخدم هو يومان لكل موظف، وتتوقع المنشأة بناءً على الخبرة السابقة والتي يتوقع أن تستمر أن ٩٢ موظفاً سيأخذون ما لا يزيد عن أربعة أيام من الإجازة المرضية مدفوعة الأجر في عام ٢٠٠٢، وأن الموظفين المتبقيين سيأخذ كل واحد منهم ستة أيام ونصف.

الأسلوب (أ) : تعترف المنشأة بالإلزام مساو للمبلغ غير المخصوم لأجر ٢٠٠ يوم مرضي (يومان لكل واحد من الموظفين البالغ عددهم ١٠٠ موظف)، ويقترض أن أول ٢٠٠ يوم من الإجازة المرضية المدفوعة الأجر تنجم من الاستحقاق غير المستخدم.

يتم الصفحة السابقة
مثال
<p>الأسلوب (ب): لا تعترف المنشأة بالإنشاء لأن لا يتوقع أن تزيد الإجازة المرضية مدفوعة الأجر لمجموعة الموظفين ككل عن استحقاق خمسة أيام لكل موظف في عام ٢٠٠٢.</p> <p>الأسلوب (ج): تعترف المنشأة بالإنشاء مساو للمبلغ غير المخصوم لأجر ١٢ يوم مرضي (يوم واحد ونصف ٨ موظفين).</p>

٨٨ اختار المجلس الأسلوب (ج) أي أسلوب LIFO لفردى لأن ذلك الأسلوب يقيس الالتزام بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من التراكم، ويشير معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد إلى أنه في العديد من الحالات الالتزام الناجم أن يكون مغاير.

منافع الوفاة أثناء العمل

٨٩ قدمت مسودة العرض إي ٥٤ الإرشاد بشأن الحالات التي فيها منافع الوفاة أثناء الخدمة غير مؤمن عليها خارجياً ولا تقدم من خلال خطة المنافع ما بعد التوظيف، وقد توصل المجلس إلى أن هذه الحالات ستكون نادرة، وتبعاً لذلك وافق المجلس على حذف الإرشاد الخاص بمنافع الوفاة أثناء الخدمة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل (الفقرات ١٢٦ - ١٣١ من المعيار)

٩٠ قرر المجلس لأجل التبسيط عدم السماح أو طلب أسلوب "النطاق" لمنافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، حيث أن هذه المنافع لا تشكل صعوبات في القياس إلى نفس المدى مثل منافع ما بعد التوظيف، ونفس السبب قرر المجلس طلب الإعراف الفوري لكافة تكلفة الخدمة السابقة لهذه المنافع وعدم السماح بأي خيار انتقالي لهذه المنافع.

منافع إنهاء الخدمة (الفقرات ١٣٢ - ١٤٣ من المعيار)

٩١ بموجب بعض المعايير الوطنية لا يتم الإعراف بمنافع نهاية الخدمة حتى يقبل الموظفون عرض منافع نهاية الخدمة، على أن المجلس قرر أن إيصال عرض إلى الموظفين (أو ممثلهم) يخلق إلزاماً، ويجب الإعراف بذلك كإلتزام إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة، والخطة للرسمية المفصلة تجعل من المحتمل أنه سيكون هناك تدفق مصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية وكذلك تمكن من قياس الإلتزام بشكل موثوق به.

٩٢ يورد البعض حججاً بوجوب إجراء تمييز بين:

- (أ) منافع نهاية الخدمة الناجمة من متطلب تعاقدي صريح أو قانوني؛ و
- (ب) منافع نهاية الخدمة الناجمة من عرض لتشجيع ترك الخدمة الاختياري.

يستند المجلس أن هذا التمييز غير مناسب، فالمنشأة تعرض منافع نهاية الخدمة لتشجيع ترك الخدمة الاختياري لأن المنشأة عليها إلتزام ببناء، وتقديم العرض يمكن المنشأة من قياس الإلتزام بشكل موثوق به،

وقد اقترحت مسودة العرض إي ٥٤ بعض المرونة المحدودة للسماح بأن يتم ذلك التقديم بعد وقت قصير من تاريخ الميزانية العمومية، على أنه استجابة للتطبيقات على مسودة العرض إي ٥٤ ومن أجل الإتساق مع مسودة العرض الطائرة قرر المجلس إلغاء المرونة.

٩٣ كثيرا ما تكون منافع نهاية الخدمة مرتبطة بشكل وثيق مع التقويضات والتسويات ومع أحكام إعادة الهيكلة، وبناء على ذلك قرر المجلس أنه توجد حاجة لأن تكون مبادئ الاعتراف والقياس متماثلة، وقد تم تحقيق توافق بين الإرشاد الخالص بالإعتراف بمنافع نهاية الخدمة (والتقويضات والتسويات) والإقرارات في مسودة العرض إي ٥٩ "المخصصات والإلتزامات الطائرة والأصول الطائرة"، وقد وافق المجلس على إضافة إرشاد صريح (غير مقدم في مسودة العرض إي ٥٤) بشأن قيس منافع نهاية الخدمة ويتطلب هذا الإرشاد إجراء خصم لمنافع نهاية الخدمة التي لا تستحق الدفع خلال سنة واحدة.

منافع تعويض حقوق الملكية (الفقرات ١٤٤ - ١٥٢ من المعيار)

٩٤ قرر المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد يجب:

- (أ) أن لا يتضمن متطلبات إعراف وقيلس لمنافع تعويض حقوق الملكية بسبب عدم وجود إصاح دولي على الإعراف بالإلتزامات القائمة بقياسها أو
- (ب) أن لا يطلب الإصاح عن القيمة المعادلة لغيرات الأسهم للموظفين بسبب عدم وجود إصاح دولي على القيمة المعادلة من خيارات الأسهم للموظفين.

(١) الفقرات من ١٤٤-١٥٢ تم إلغاؤها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢٢ "دفع بواسطة الأسهم".

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ (الفقرات ١٥٣-١٥٨)

٩٥ يعرف المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد سيؤدي إلى تغير كبير في بعض المشاريع. مسودة العرض إي ٥٤ تقترح لتجنب هذه المشكلة تأخير تاريخ النفاذ لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد حتى ٣ سنوات بعد إقراره. للاستجابة للملاحظات على مسودة العرض إي ٥٤، المجلس قدم خيار إنتقالي لإستهلاك الزيادة بعوائد الإلتزامات المحددة لمدة أكبر من خمس سنوات. وبالنسبة لقرار المجلس أنه من غير الضروري تأخير تاريخ النفاذ.

٩٦ لم تقترح مسودة العرض إي ٥٤ أية أحكام إنتقالية محددة. بالتالي، فإن أي منشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد للمرة الأولى، سيكون ملزما لحساب إعتبار تأثير "لنطلق" بلأثر رجعي. وقد شعر بعض النقاد بأن ذلك قد لا يكون أمرا عمليا وإن يؤدي للوصول إلى معلومات مفيدة. وقد وافق المجلس على تلك الملاحظات. بناء على ذلك، يؤكد معيار المحاسبة الدولي ١٩ الجديد لدى التطبيق المبني، على أن المنشأة لا يحسب تأثير "لنطلق" بلأثر رجعي.

معايير المحاسبة الدولية ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي ٢٠ :

- التفسير - ١٠ المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية.

المحتويات

اللتقرات

معيّار المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح

عن المساعدات الحكومية

٢-١	النطق
٦-٢	تعريف
٣٣-٧	المنح الحكومية
٢٣	المنح الحكومية غير التقديرية
٢٨-٢٤	عرض المنح المرتبطة بالأصول
٣١-٢٩	عرض المنح المرتبطة بالدخل
٣٣-٣٢	إعادة دفع المنح الحكومية
٣٨-٣٤	المساعدات الحكومية
٣٩	الإفصاح
٤٠	الأحكام الانتقالية
٤١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ محاسبة المنح الحكومية والإصاح عن المساعدات الحكومية" مبين في الفقرة ٤١-١. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيـر المحاسبة الدولي ٢٠

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

النطاق

١ يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة، والإفصاح عن المنح الحكومية وفي الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

٢ لا يتعامل هذا المعيار مع:

- (أ) المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في الديانات المالية التي تمكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقـة ذات الطبيعة المشابهة؛
- (ب) المساعدات الحكومية المقدمة للمشروع على شكل منافع متوافرة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة أو التي تقرر أو تكون محدودة على أساس التزام ضريبة الدخل (مثل فترات الإعفاء الضريبية والخصومات على الاستثمار ومخصصات الإستهلاك المعجل ومعدلات ضرائب الدخل المنخفضة)؛
- (ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة؛
- (د) المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة".

تعريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:

حكومة وتشير إلى الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدة الحكومية هو إجراء من قبل الحكومة مصمم لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مشروع ما أو مجموعة من المشاريع موهلة للمساعدة بموجب معايير محددة. ولا تشمل المساعدة الحكومية لغرض هذا المعيار المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراء يؤثر على ظروف التجارة العملة مثل تزويد البنية التحتية في مناطق التطوير أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

المنح الحكومية هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع. لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل مقبول والصلبت مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمشروع*.

المنح المرتبطة بالأصول هي منح حكومية شرطها الأساسي على المشروع المؤهل لها شراء أو

* انظر أيضا الفصـر ١٠ - المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية.

بناءً أو بعكس ذلك تملك أصول طويلة الأجل. يمكن إضافة شروط ثقوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراؤها أو حيازتها.

المنح المرتبطة بالدخل وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

قروض قابلة للسماح وهي قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.

القيمة المائلة هي المبلغ الذي يمكن مبالغة الأصل به بين مشتري مطلع وراغب وبائع مطلع وراغب في عملية على أساس تباعل تجاري بحت.

٤ تأخذ المساعدات الحكومية أشكال مختلفة سواء من ناحية طبيعية المنحة المقدمة أو من ناحية الشروط المتعلقة بها وقد يكون الهدف من المساعدة هو تشجيع المشروع على القيام بعمل معين لا يقوم به عادة لو لم يحصل على هذه المساعدة.

٥ قد يكون استلام المشروع للمساعدة الحكومية مهما لأغراض إعداد البيانات المالية لمبيين. أولاً: إذا تم تحويل موارد فلا بد من إيجاد طريقة مناسبة للمحاسبة عنها، وثانياً: من المرغوب به عادة بيان مدى استفادة المشروع من المساعدة خلال الفترة المالية. ويسهل هذا من مقارنة البيانات المالية للمشروع بالقوائم المالية للفترة السابقة للمشاريع الأخرى.

٦ تسمى المنح الحكومية أحياناً باسماء أخرى مثل الإعانات أو العالوات المالية.

المنح الحكومية

٧ المنح الحكومية بالقيمة المائلة، بما فيها المنح غير النقدية يجب عدم الاعتراف بها، إلا إذا توافرت شناعة معقولة على:

- (أ) أن المنشأة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها؛ و
- (ب) أن المنح سيتم استلامها.

٨ لا يعترف بالمنحة الحكومية حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المشروع سيلتزم بالشروط المحددة لها وأنها ستستلم. عن استلام المنحة في حد ذاته لا يعطي دليلاً قاطعاً على أن الشروط المحددة لها قد تحققت أو سوف تحقق.

٩ لا تؤثر طريقة استلام المنحة على طريقة المحاسبة الواجب تبنيها بخصوص المنحة. لذلك يتم المحاسبة إن المنحة بنفس الطريقة سواء استلمت نقداً أو كانت على شكل تخفيض للإلتزام نحو الحكومة.

١٠ يبالغ القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيداً معقولاً أن المشروع سيوفي بشروط السماح بالقرض.

١١ لدى الاعتراف بالمنحة الحكومية، يتم معالجة أي إلتزام طارئ أو أصول طارئة متعلق بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، المفصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

١٢ يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي كان المقصود فيها تعويضها، على أساس منتظم ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين.

١٣ يمكن معالجة المنح الحكومية محاسبياً بأسلوبين رئيسيين هما أسلوب رأس المال والذي بموجبه تضاف المنحة مباشرة لحقوق المساهمين، وأسلوب الدخل الذي بموجبه تؤخذ المنحة لحساب الدخل لفترة أو أكثر.

١٤ يجادل الذين يؤيدون أسلوب رأس المال بما يلي:

(أ) تعتبر المنح الحكومية وسيلة تمويل ويجب أن تعامل على هذا الأسس بدلاً من تمريرها من خلال قائمة الدخل لمقابلة بنود المصروفات التي تمويلها. وبما أنه من غير المتوقع إعادة دفعها، بأنه يجب أن تؤخذ مباشرة إلى حقوق المساهمين؛ و

(ب) إن من غير المناسب الاعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل ، ذلك بأنها لم تكتسب ولكن تمثل حافزاً تقدمه الحكومة بدون تكلفة.

١٥ لما الحجج التي تدعم أسلوب الدخل فهي كما يلي:

(أ) بما أن المنح الحكومية هي مبالغ مقبوضة من مصادر أخرى غير المساهمين، فإنه يجب عدم أخذها مباشرة إلى حقوق المساهمين، ولكن يجب الاعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة؛

(ب) نادراً ما تكون المنح الحكومية مجانية، بل يكتسبها المشروع من خلال الإلتزام بشروطها ومواجهة الإلتزامات المترتبة عليها، لذلك يجب الاعتراف بها كدخل ومقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي تهدف المنحة لتعويض عنها؛ و

(ج) بما أن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تحمل على الدخل ، فإن من المنطوق أن تتعامل مع المنح الحكومية كذلك، والتي تعتبر امتداد للسياسات المالية الحكومية في قائمة الدخل.

١٦ إنه أمر جوهري بالنسبة لأسلوب الدخل أن يعترف بالمنح الحكومية كدخل على أساس منطقي ومنظم خلال الفترة اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها. إن الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل على أساس الاستلام لا يتفق مع فرضية الاستحقاق المحاسبية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية") ويمكن أن تكون مقبولة فقط في حال عدم وجود أساس لتوزيع المنحة على فترات غير تلك التي استلمت فيها.

١٧ في معظم الحالات يكون بالإمكان تحديد الفترات التي يعترف المشروع بالتكاليف أو المصروفات المتعلقة بالمنحة الحكومية خلالها، لذلك يتم الاعتراف بالمنح كدخل في نفس الفترات التي يتم الاعتراف بها في المصروف ذات العلاقة. و كذلك بالعمل يتم الاعتراف بالمنح المنطقة بالأسس القابلة للإستهلاك كدخل خلال الفترات التي يستهلك خلالها الأصل وبما يتناسب مع الإستهلاك المحصل في كل فترة.

١٨ المنح المرتبطة بالأصول غير القابلة للإستهلاك قد تتطلب الوفاء بتعهدات محددة، وهنا يجب أن يعترف بها كدخل خلال الفترات التي تتحمل تكاليف الوفاء بهذه التعهدات. فطلى سبيل المثال، قد تكون منحة الأرض مشروطة بإقامة مبنى على الموقع، وقد يكون من المنسب الاعتراف بها كدخل خلال عمر المبنى.

١٩ يتم أحيانا استلام المنح الحكومية كجزء من برنامج مالي أو مساعدات مالية مرتبطة بعدد من الشروط. في مثل هذه الحالات يجب الإنتباه إلى الشروط التي تؤدي إلى تكبد تكاليف أو مصروفات يتحدد على ضوئها الفترة التي تكتسب خلالها المنحة. وقد يكون مناسبا توزيع جزء من المنحة على أساس معين وجزء آخر على أساس آخر.

٢٠ المنحة الحكومية التي تصبح قابلة للحصول لقاء مصروف أو خسارة حصلت، أو لفرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع بدون تكاليف مرتبطة به في المستقبل يجب الاعتراف بها كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للحصول كيند غير عادي إن كان ذلك ملائما (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٨، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية).

٢١ في ظروف معينة، قد تعطى المنح الحكومية لفرض تقديم دعم مالي فوري للمشروع وليس كحافز للقيام بنفقات محددة. مثل هذه المنح قد تكون محدودة لمشروع مفرد وقد لا تكون متوفرة إلى فئة كاملة من المستفيدين. وقد تتطلب هذه الظروف الاعتراف بالمنحة كدخل في الفترة التي يصبح فيها المشروع مؤهل للحصول عليها وأن يتم تصنيفها كيند غير عادي، إن كان ذلك ملائما، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوما بوضوح.

٢٢ قد تصبح المنحة الحكومية قابلة للحصول كتعويض للمشروع مقابل مصروفات أو خسائر حصلت في فترة محاسبية ماضية. يعترف بمثل هذه المنحة كدخل في الفترة التي تصبح فيها قابلة للحصول، ويتم تصنيفها كيند غير عادي. إذا كان ذلك ملائما، مع الإفصاح عنها للتأكد من أن أثرها سيكون مفهوما بوضوح.

المنح الحكومية غير النقدية

٢٣ قد تأخذ المنحة الحكومية شكل تحويل أصل غير نقدي لاستخدام المشروع، مثل الأرض أو مصادر أخرى في هذه الظروف من المعداد أن يتم تعيين القيمة العادلة للأصل غير النقدي والمحاسبة عنه وعن المنحة الحكومية بالقيمة العادلة. وبكبدل لهذا الإجراء يجري أحيانا قيد كل من الأصل والمنحة الحكومية بمبلغ رمزي.

عرض المنح المرتبطة بالأصول

٢٤ المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة، يجب عرضها في الميزانية العمومية أما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل.

٢٥ هناك طريقتان لعرض المنح المتعلقة بالأصول (أو الإجراءات المنسبة منها) في البيانات المالية تعتبران بديلان مقبولان.

٢٦ إحدى الطريقتين تدرج المنحة كدخل مؤجل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

٢٧ الطريقة الأخرى تطرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل. حيث يعترف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للإستهلاك على شكل تخفيض لعبء الإستهلاك.

٢٨ يمكن أن يؤدي شراء الأصول واستلام المنح المتعلقة بها إلى حركة رئيسية في التفتحات النقدية للمشروع. لهذا السبب ومن أجل إظهار الاستثمار الإجمالي في الأصول فبِهِ غالباً ما يتم الإفصاح عن هذه الحركات بشكل منفصل في قائمة التفتحات النقدية سواء تم طرح المنحة من الأصل المتعلق بها لغايات العرض في الميزانية العمومية أم لم يتم.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩ تعرض المنح المتعلقة بالدخل أحياناً كمبلغ داتن في قائمة الدخل، إما بشكل منفصل أو تحت عنوان عام مثل 'إيرادات أخرى'، أو كبدل عن ذلك يمكن طرحها من المصروفات المرتبطة بها.

٣٠ يرى مؤيدو الطريقة الأولى أنه من غير المناسب التقاس بين بنود الدخل والمصروفات وأن فصل المنحة عن المصروف يسهل المقارنة بمصروفات أخرى لم تتكرر بالمنحة. أما الجدل الداعم للطريقة الأخرى فيقول أنه ربما لم يتم المشروع بتكبد المصروفات لو لم تكن المنحة متوفرة لها ولذلك فإن عرض المصروفات دون طرح المنحة منها قد يكون مضللاً.

٣١ تعتبر طريقتا عرض المنح المتعلقة بالدخل الواردتان أعلاه مقبولتان. وقد يكون الإفصاح عن المنحة ضروري لفهم المناسبات للبيانات المالية. كما يعد الإفصاح عن تأثير المنح على أي بند دخل أو مصروف مطلوب الإفصاح عنه بشكل منفصل أمراً مناسباً.

إعادة دفع المنح الحكومية

٣٢ يجب المحاسبة عن المنحة الحكومية التي تصبح قابلة لإعادة الدفع كتغير في تقدير محاسبي (فطر المعيار المحاسبي الدولي ٨ 'المبوضات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء'). بالنسبة لإعادة دفع المنح المتعلقة بالدخل فيجب أولاً استخدام المبلغ غير المغطى للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة. وإذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يزيد عن هذا الرصيد الدائن المؤجل، أو إذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل، فيجب الاعتراف مباشرة بمبلغ إعادة الدفع كمصروف. بالنسبة لإعادة دفع المنحة المتعلقة بأصول فيجب أن يسجل كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض لرصيد الدخل المؤجل بمقدار مبلغ أعاده الدفع. كما يجب الاعتراف مباشرة كمصروف بالإستهلاك المتجمع الإضافي الذي كان يجب الاعتراف به حتى تاريخه في غيابه بالمنحة.

٣٣ إن الظروف التي تؤدي إلى إعادة دفع المنحة المتعلقة بأصل قد تتطلب الأخذ في الاعتبار الانخفاض المحتمل للمبلغ المسجل للأصل.

المساعدات الحكومية

٣٤ لا يدخل ضمن تعريف المنح الحكومية الوارد في الفترة ٣ أشكال معينة من المساعدات الحكومية لا يمكن بشكل موضوعي وضع قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمشروع.

٣٥ من أمثلة المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقديرها بشكل موضوعي المشورات الفنية والتسويقية وتقديم الكفالات. وكمثال على المساعدات التي لا يمكن تمييزها من النشاطات التجارية العادية للمشروع هو

سياسة للشراء الحكومية المسؤولة عن جزء من مبيعات المشروع. إن وجود المنفعة ليس موضع تساؤل ولكن محاولة فصل النشاطات التجارية للمشروع عن المساعدة الحكومية قد يكون جزافياً.

٣٦ إن أهمية المنفعة في الأمثلة أعلاه قد تبلغ حداً بحيث يصبح الإفصاح عن طبيعة ومدى وفترة المساعدات الحكومية ضرورياً كي لا تكون القوائم المالية مضللة.

٣٧ القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة متكنية شكل من أشكال المساعدات الحكومية لكن لا يجوز تحديد المنفعة من خلال احتساب فائدة ضمنية عليها.

٣٨ في هذا المعيار، لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير بنية تحتية من خلال تحسين شبكة المواصلات العامة والاتصالات وتزويد تسهيلات مطورة للري أو شبكة المياه على أساس مستمر لمنفعة ككل المجتمع المحلي.

الإفصاح

٣٩ يجب الإفصاح عن الأمور التالية:

- (أ) السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية، بما في ذلك طرق العرض المتبعة في القوائم المالية؛
- (ب) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية وتوضيح للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي استفاد منها المشروع مباشرة؛ و
- (ج) الشروط غير المحققة ولية أمور طارئة أخرى متعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها.

الأحكام الإنتقالية

٤٠ يجب على المشروع الذي يطبق المعيار لأول مرة:

(أ) التقيد بمتطلبات الإفصاح، حيثما كان مناسباً؛ و

(ب) بما:

- (١) تعديل يفيقه المالية للتغير في السياسة المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ السياسات المحاسبية، للتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛ أو
- (٢) تطبيق التصوص المحاسبية من المعيار على المنح أو أجزاء المنح التي تصبح قابلة للتصنيف أو إعادة النفع بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيقات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٤ أو بعد ذلك التاريخ.

معار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٧

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

٢-١	الهدف
٧-٣	النطاق
١٦-٨	تعريف
١٦-٩	تفسير التعريفات
١٤-٩	العملة الوظيفية
١٥	صافي الاستثمار من العمليات الأجنبية
١٦	البندود النقدية
١٩-١٧	ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار
٣٧-٢٠	الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة
٢٢-٢٠	الإعتراف الأولي
٢٦-٢٣	تقديم تقرير في توزيع الميزانيات الصومية اللاحقة
٣٤-٢٧	الإعتراف بفروقات أسعار الصرف
٣٧-٣٥	التغير في العملة الوظيفية
٤٩-٣٨	إستخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية
٤٣-٣٨	التحويل إلى عملة العرض
٤٧-٤٤	تحويل العملية الأجنبية
٤٩-٤٨	إستبعاد المنشأة الأجنبية
٥٠	الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف
٥٧ - ٥١	الإفصاح
٦٠ - ٥٨	تاريخ النفاذ والانتقال
٦٢-٦١	سحب يقاتل أخرى
	الملحق :
	التعليقات على يقاتل أخرى
	مصالحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١
	أساس الإستنتاجات
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" مبين في الفقرة ١-٦٢. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية" و لطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" (المنقح عام ١٩٩٣)، ويجب أن يتم تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل هذا المعيار كذلك محل التفسيرات التالية:

- التفسير رقم ١١ "سرف الأجنبي - رسملة الخسائر الناتجة من التخفيضات الحادة في العملة"
- التفسير رقم ١٩ "عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٢١ و ٢٩"
- التفسير رقم ٣٠ "عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض"

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التعديلات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التسللات والإنقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعيار. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البديل والتصور غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحديثات أخرى.

مقدمة ٣ تمثل الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢١ في تقديم إرشادات إضافية حول طريقة التحويل وتحديد العملات الوظيفية وعملة العرض. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي التي يشتمل عليها معيار المحاسبة الدولي ٢١.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أنهاء وصف للتغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

النطاق

مقدمة ٥ يستثنى المعيار من نطاقه مشتقات العملة الأجنبية التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". وعلى نحو مماثل، تم نقل المواد الخاصة بمحاسبة التحوط إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التعريفات

مقدمة ٦ تم استبدال مفهوم "عملة الإبلاغ" بالمفهومين التاليين:

- العملة الوظيفية، أي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. ويُستخدم مصطلح "العملة الوظيفية" محل "عملة القياس" (المصطلح المستخدم في التفسير ١٩) لأنه المصطلح الأكثر استخداماً وينطوي بشكل أساسي على نفس المعنى.
- عملة العرض، أي العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

التعريفات - العملة الوظيفية

مقدمة ٧ عندما تقوم المنشأة معدة التقارير بإعداد البيانات المالية، يقتضي المعيار من كل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - تحديد عملتها الوظيفية وقياس نتائجها ومركزها المالي في تلك العملة. وتحتوي المادة الجديدة حول العملة الوظيفية بعض الإرشادات المشمولة سابقاً في التفسير ١٩ فيما يتعلق بكيفية تحديد عملة القياس. إلا أن المعيار يقدم تأكيداً أكبر مما يقدمه التفسير ١٩ على عملة الإقتصاد التي تحدد سعر المعاملات، مقابل العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات.

مقدمة ٨ ونتيجة هذه التعديلات ودمج الإرشادات المذكورة سابقاً في التفسير ١٩:

- لا تملك المنشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو عملية أجنبية) حرية اختيار العملة الوظيفية.
- لا تستطيع المنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" عن طريق مثلاً تبني عملة مستقرة (مثل العملة الوظيفية لشركتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

مقدمة ٩ ينقح المعيار المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ للتمييز بين العمليات الأجنبية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير (المشار إليها أنشأه بـ "العمليات الأجنبية الأساسية") والمنشآت الأجنبية. وتدرج المتطلبات الآن ضمن مؤشرات العملة الوظيفية للمنشأة، ونتيجة لذلك:

- لا يوجد تمييز بين العمليات الأجنبية الأساسية والمنشآت الأجنبية. وبدلاً من ذلك سيكون للمنشأة التي تم تصنيفها سابقاً على أنها جزء لا يتجزأ من عمليات المنشأة معدة التقارير نفس العملة الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير.
- يتم استخدام طريقة تحويل واحدة للعمليات الأجنبية - وهي بالتحديد تلك الموضحة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ على أنها تنطبق على المنشآت الأجنبية (انظر الفقرة ١٣).
- تم إلغاء الفقرات التي تتناول التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية والفقرة التي تحدد طريقة التحويل التي يجب استخدامها في الحالة السابقة.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية - الاعتراف بفروقات التبادل

مقدمة ١٠ يلزم المعيار الخيار المحدود في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لرسملة فروقات التبادل الناتجة من الإنخفاض الحاد في قيمة العملة أو استهلاكها التي لا يتم مقابلها اتخاذ أية أساليب تحوط. وبموجب المعيار يتم الآن الاعتراف بفروقات التبادل في الأرباح أو الخسائر. وتبعا لذلك، تم استبدال التفسير ١١ الذي وضع الظروف المحدودة التي يمكن فيها رسملة فروقات التبادل هذه حيث أنه لم يعد مسموحاً برسملة فروقات التبادل هذه في أية ظروف.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية - التغير في العملة الوظيفية

مقدمة ١١ يستبدل المعيار المتطلب السابق لمحاسبة التغير في تصنيف العملة الأجنبية (الذي يعتبر الآن غير ضروري) بمتطلب يقتضي محاسبة التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية- التحويل إلى عملة العرض

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). ولهذا الغرض، يمكن أن تكون المنشأة منشأة مستقلة أو شركة لم تعد ببيانات مالية موحدة أو شركة لم أو مستمر أو مشارك في مشروع مشترك بعد ببيانات مالية منفصلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ للبيانات المالية الموحدة والمنفصلة.

مقدمة ١٣ يُطلب من المنشأة أن تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي من العملة الوظيفية الخاصة بها إلى عملة (أو عملات) العرض باستخدام الطريقة المطلوبة لتحويل عالية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة للتقارير. وبموجب هذه الطريقة، يتم تحويل الأصول والالتزامات بسعر الإقبال، ويتم تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أو بمتوسط السعر للفترة عندما يكون هذا تقدير تقريبي معقول).

مقدمة ١٤ يقتضي المعيار أن يتم تحويل المبالغ المقارنة كما يلي:

(أ) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي ليست عملة اقتصاد عالي التضخم:

(١) يتم تحويل الأصول والالتزامات في كل ميزانية عومية معروضة بسعر الإقبال في تاريخ تلك الميزانية العمومية (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بسعر الإقبال للسنة الماضية).

(٢) يتم تحويل الدخل والمصاريف في كل بيان دخل معروض بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات (أي يتم تحويل المبالغ المقارنة للسنة الماضية بالسعر الفعلي أو متوسط السعر للسنة الماضية).

(ب) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة اقتصاد آخر عالي التضخم، يتم تحويل كافة المبالغ (على سبيل المثال، مبالغ الميزانية العمومية وبيان الدخل) بسعر الإقبال لأحدث ميزانية عومية معروضة (أي يتم تحويل البنود المقارنة للسنة الماضية، كما يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر، بسعر الإقبال لهذه السنة).

(ج) بالنسبة للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، والتي يتم تحويل مبالغها المقارنة إلى عملة اقتصاد ليس عالي التضخم، تكون جميع المبالغ هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

تطبيق طريقة التحويل هذه، كذلك الموضحة في الفترة "مقدمة ١٣"، عند تحويل البيانات المالية

لعملية أجنبية لتضمينها في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، وعند تحويل البيانات المالية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

استخدام عملة عرض عدا عن العملة الوظيفية- تحويل عملية أجنبية

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار معالجة تحولات الشهرة والقيمة العادلة على الأصول والالتزامات التي تنشأ من شراء منشأة أجنبية على أنها جزء من أصول والالتزامات المنشأة المنتمجة ويقتضي تحويلها بسعر الإنفاق.

الإفصاح

مقدمة ١٦ يتضمن المعيار معظم متطلبات الإفصاح الخاصة بالتفسير ٣٠. وتطبق هذه المتطلبات عندما يتم استخدام طريقة تحويل تختلف عن تلك الموضحة في الفقرتين ١٣ ومقدمة ١٤ أو يتم عرض معلومات إضافية أخرى (مثل مقتطف معين من البيانات المالية الكاملة) بعملة غير العملة الوظيفية أو عملة العرض.

مقدمة ١٧ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن توضح المنشأة عن الوقت الذي حدث فيه تغيير في العملة الوظيفية وأسباب هذا التغيير.

معيار المحاسبة الدولي ٢١

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

- ١ يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملة أجنبية أو يكون له عملة أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير.
- ٢ أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

النطاق

- ٣ يجب أن يطبق هذا المعيار في:
 - (أ) للمحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملات الأجنبية، في محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء تلك المعاملات المشتقة والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الأصول المالية: الإعراف والقياس)؛
 - (ب) في ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو للتوحيد التام أو بطريقة الملكية؛
 - (ج) في تحويل نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.
- ٤ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على العديد من مشتقات العملة الأجنبية وبالتالي يتم استبعادها من نطاق هذا المعيار. غير أن مشتقات العملة الأجنبية تلك التي لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ (مشتقات العملة الأجنبية التي يتم معالجتها في عقود أخرى) تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، وينطبق هذا المعيار عندما تحول المنشأة المبالغ المتدفقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بها.
- ٥ لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في منشأة أجنبية. أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق محاسبة التحوط.
- ٦ ينطبق هذا المعيار على عرض البيانات المالية للمنشأة في عملة أجنبية وبين متطلبات وصف البيانات المالية الناتجة على أنها متمثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبالنسبة لعمليات تحويل المعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تلبى هذه المتطلبات، يحدد هذا المعيار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.
- ٧ لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي").

* أنظر الفصول ٧ - ١٠ بشأن عملة العرض.

تعريف

- ٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحددة لها:
- سعر الإغلاق هو سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية.
- فرق سعر الصرف هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.
- سعر الصرف هو معدل التبادل بين عملتين.
- القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.
- العملة الأجنبية هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.
- الفروع الأجنبية للمنشأة هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.
- العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.
- المجموعة هي الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها.
- البند النقدي هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.
- صافي الاستثمار في منشأة أجنبية هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول تلك المنشأة الأجنبية.
- عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.
- سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

تفسير التعريفات

العملة الوظيفية

- ٩ إن البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإيفائه. وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الاعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:
- (أ) العملة :
- (١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (تكون هذه غالباً العملة التي يتم بها التعبير عن أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها وتسويتها)؛ و
- (٢) عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمتها بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.
- (ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات (تكون هذه عادة العملة التي يتم بها التعبير عن هذه التكاليف وتسويتها).

١٠ يمكن أن تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على الصلة الوظيفية للمنشأة:

- (أ) الصلة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).
- (ب) الصلة التي يتم بها عادة الاحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

١١ يتم دراسة العوامل الإضافية التالية في تحديد الصلة الوظيفية للمصلحة الأجنبية، وما إذا كانت الصلة الوظيفية الخاصة بها هي نفس صلة المنشأة معدة التقارير (المنشأة معدة التقارير في هذا السياق هي المنشأة التي تكون فيها المصلحة الأجنـدة عبارة عن شركة تابعة لها أو فرع أو شركة زميلة أو مشروع مشترك):

- (أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة المصلحة الأجنبية كامتداد للمنشأة معدة التقارير، بدلاً من تنفيذها بدرجة كبيرة من الإستقلالية. ومثال على الحالة السابقة هي عندما تباع المصلحة الأجنبية فقط للسلع المستوردة من المنشأة معدة التقارير وتسدد الموالد لها. ومثال على الحالة الأخيرة هي عندما تراكم المصلحة النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكد المصاريف، وتولد الدخل وتعتمد الإقتراضات جميعاً بعملتها المحلية.

- (ب) ما إذا كانت المعاملات في المنشأة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من أنشطة المصلحة الأجنبية.

- (ج) ما إذا كانت التكتفلات النقدية من أنشطة المصلحة الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التكتفلات النقدية للمنشأة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

- (د) ما إذا كانت التكتفلات النقدية من أنشطة المصلحة الأجنبية تد كافية لإستيفاء إلتزامات الدين القائمة والمتوقعة عادة دون توفير أموال من قبل المنشأة معدة التقارير.

١٢ عندما يتم خلط المؤشرات أعلاه ولا تكون الصلة الوظيفية واضحة، تستعين الإدارة بأحكامها لتحديد الصلة الوظيفية التي تمثل بصـدق الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة. وكجزء من هذا المنهج، تعطي الإدارة الأولوية للمؤشرات الرئيسية الواردة في الفقرة ٩ قبل دراسة المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١، عندما يتم تصميمها لتقديم أدلة دعم إضافية لتحديد الصلة الوظيفية الخاصة بالمنشأة.

١٣ يمكن الصلة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة التي ترتبط بها. وبما أن ذلك، لا تتغير الصلة الوظيفية، ما أن يتم تحديدها، ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع ذات الصلة.

١٤ إذا كانت الصلة الوظيفية هي صلة خلصة بالقتصاد عالي التضخم، يتم إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "للتقرير المالي في الإقتصادات ذات التضخم المرتفع". ولا تستطيع المنشأة تقاضي إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ عن طريق مثلاً تبني كصلة وظيفية خاصة بها صلة أخرى غير الصلة الوظيفية المحددة وفقاً لهذا المعيار (مثل الصلة الوظيفية لشركتها الأم).

صافي الاستثمار من العمليات الأجنبية

١٥ قد تملك المنشأة بندا نقديا يستحق القبض من العملية الأجنبية أو يستحق الدفع لها. والبند الذي لا يتم التخطيط لتسويته أو الذي لا يحتمل حدوثه في المستقبل المنظور يعد في جوهره جزءا من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، ويتم محاسبته وفقا لفقرتين ٣٢ و ٣٣. وقد تتضمن هذه البنود النقدية نمم مدينة أو قروض طويلة الأجل. ولا تتضمن نمم مدينة تجارية أو نمم دائنة تجارية.

البنود النقدية

١٦ إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في استلام (أو الالتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة ما يلي: معاشات التقاعد وغيرها من منافع الموظفين التي يتوجب دفعها نقدا، والمخصصات التي ينبغي تسويتها نقدا، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم الاعتراف بها كإلتزام. وعلى نحو مماثل، يعتبر عقد استلام (أو تسليم) عدد متغير من لوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أو عدد متغير من الأصول التي تساري فيها القيمة العادلة التي يتعين استلامها (أو تسليمها) عددا ثابتا أو قابلا للتحديد من وحدات العملة بندا نقديا. وعلى العكس من ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة على ذلك: المبالغ المدفوعة مسبقا للسلع والخدمات (مثل الإيجار المنفوع مسبقا) والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والمخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم الأصل غير النقدي.

ملخص المنهاج الذي يتطلبه هذا المعيار

١٧ عند إعداد البيانات المالية، تقوم كل منشأة - سواء كانت منشأة مستقلة أو منشأة ذات عمليات أجنبية (مثل الشركة الأم) أو عملية أجنبية (مثل الشركة التابعة أو الفرع) - بتحديد عملتها الوظيفية وفقا للفقرات ٩-١٤. ونقوم المنشأة بتحويل بنود العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية الخاصة بها ونبلغ عن آثار هذا التحويل وفقا للفقرات ٢٠-٣٧ والفرقة ٥٠.

١٨ تشمل العديد من المنشآت معدة التقارير عددا من المنشآت المختلفة (مثلا تتكون مجموعة معينة من شركة لم وولحدة أو أكثر من الشركات التابعة). وقد تملك أنواع مختلفة من المنشآت، سواءا كانت أعضاء في مجموعة معينة أو خلاف ذلك، استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة. وقد تملك أيضا فروعاً. ومن الضروري أن يتم تحويل النتائج والمركز المالي لكل منشأة مفردة مشمولة في المنشأة معدة التقارير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقارير بياتها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقارير أية عملة (أو عملات). ويتم وفقا للفقرات ٣٨-٥٠ تحويل النتائج والمركز المالي لأية منشأة مفردة ضمن المنشأة معدة التقارير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض.

١٩ ويسمح هذا المعيار أيضا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" المنشأة المستقلة التي تعد البيانات المالية أو المنشأة التي تعد البيانات المالية المنفصلة بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض الخاصة بالمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، يتم أيضا تحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض وفقا للفقرات ٣٨-٥٠.

الإبلاغ عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة المستخدمة

الإعتراف الأولي

٢٠. المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

- (أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية؛
- (ب) إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية؛ أو
- (ج) من ناحية أخرى يمتلك أو يتخلص من أصول أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١. يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة .

٢٢. غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري. ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية ، على سبيل المثال ، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن استخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.

تقديم التقرير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

٢٣. في تاريخ كل ميزانية عمومية :

- (أ) يجب للتقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛
- (ب) يجب للتقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ و
- (ج) يجب للتقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

٢٤. تتحدد القيمة المرحلة ليند بموجب المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والمنتجات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات". سواء تم تحديد القيمة المرحلة بناءً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التفرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

٢٥. يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة اثنين أو أكثر من المبالغ. على سبيل المثال، يكون المبلغ المسجل للمخزون هو إما التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق، أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون". وعلى نحو مماثل، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول"، يكون المبلغ المسجل للأصل الذي يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمته هو مبلغه المسجل قبل

دراسة خصائص انخفاض القيمة المحتملة أو قيمته القابلة للتحقيق، أيهما أقل. وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعمللة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

- (أ) التكلفة أو المبلغ المسجل، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة ليند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛ و
- (ب) صافي القيمة القابلة للتحقيق أو المبلغ القابل للاسترداد، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال سعر الإقفال في تاريخ الميزانية العمومية).

ويمكن أن يتمثل أثر هذه المقارنة في الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بالصلة الوظيفية لكن لا يتم الاعتراف بها بالعمللة الأجنبية والعكس صحيح.

٢٦ عندما يتوفر أكثر من سعر صرف، يكون السعر المستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن به تسوية التكتفات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التكتفات النقدية حدثت في تاريخ القياس. وإذا كان يُعتَرَّ بِشكل مؤقت إلى قابلية التبادل بين عملتين، يكون السعر المستخدم هو أول سعر لاحق يمكن به تنفيذ التبادلات.

الاعتراف بفروقت أسعار الصرف

٢٧ وكما تمت الإشارة في الفقرة ٣، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة التحوط لبند العملة الأجنبية. ويقضي تطبيق محاسبة التحوط من المنشأة أن تقوم بمحاسبة بعض فروقات التبادل بشكل مختلف عن معاملة فروقات التبادل التي يقضيها هذا المعيار. على سبيل المثال، يقضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم الإبلاغ عن فروقات التبادل من البنود النقدية المؤهلة كدوات تحوط في تحوط التفتق النقدي بشكل أولي في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً.

٢٨ إن فروقات الصرف الناشئة عن تصديد بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولاً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء فروقات الصرف التي يتم وصلها بموجب الفقرة ٣٢.

٢٩ عندما تنشأ البنود النقدية من معاملة عملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في التبادل. وعندما تتم تسوية المعاملة ضمن نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم الاعتراف بكامل فرق التبادل في تلك الفترة. لكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق التبادل المعترف به في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠ عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي مباشرة في حقوق الملكية، يتم الاعتراف بخسائر التبادل لتلك الربح أو الخسارة مباشرة في حقوق الملكية. وفي المقابل، عندما يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من البند غير النقدي في حساب الأرباح أو الخسائر، يتم الاعتراف بأي عنصر تبديل لتلك الربح أو الخسارة في حساب الأرباح أو الخسائر.

٣١ تقتضي معيار آخرى أن يتم الاعتراف ببعض الأرباح والخسائر مباشرة في حقوق الملكية. على سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم الاعتراف مباشرة في حقوق الملكية ببعض الأرباح والخسائر التي تنتج من إعادة تقييم الممتلكات والمصاح والمعدات. وعندما يتم قياس هذا الأصل بعملة أجنبية، تقتضي الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار أن يتم تحويل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه باستخدام السعر في تاريخ تحديد القيمة، مما يؤدي إلى فرق يتبادل يتم الاعتراف به أيضا في حقوق الملكية.

٣٢ يتم الاعتراف بفروقات التبادل الناتجة من البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير (انظر الفقرة ١٥) في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقارير أو البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية، حيثما يكون ملائما. ويتم في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (على سبيل المثال البيانات المالية الموحدة) عندما تكون العملية الأجنبية صولة عن شركة تابعة) الاعتراف بفروقات التبادل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل من حقوق الملكية ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بصفاتي الاستثمار وفقا للفقرة ٤٨.

٣٣ عندما يشكل البند النقدي جزءا من صافي الاستثمار في العملية الأجنبية الخاص بالمنشأة معدة التقارير ويتم التعبير عنه بالعمله الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير، ينشأ فرق التبادل في البيانات المالية المختلفة للعملية الأجنبية وفقا للفقرة ٢٨. وعلى نحو مماثل، إذا تم التعبير عن هذا البند بالعمله الوظيفية للعملية الأجنبية، ينشأ فرق تبادل في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمنشأة معدة التقارير وفقا للفقرة ٢٨. ويتم إعادة تصنيف فروقات التبادل هذه إلى العنصر المنفصل من حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي البيانات المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو توحيدها نسبيا أو محاسبها باستخدام طريقة حقوق الملكية). إلا أنه يمكن التعبير عن البند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي استثمار المنشأة معدة التقارير في العملية الأجنبية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية للمنشأة معدة التقارير أو العملية الأجنبية. ولا يتم إعادة تصنيف فروقات التبادل التي تنشأ من تحويل البند النقدي إلى العملات الوظيفية الخاصة بالمنشأة معدة التقارير والعملية الأجنبية إلى العنصر المنفصل من حقوق الملكية في البيانات المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقارير (أي أنها تبقى محترفا بها في الأرباح أو الخسائر).

٣٤ عندما تحتفظ المنشأة بغفرتها وتقوم بالتسجيل بعملة أخرى غير عملتها الوظيفية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد بياناتها المالية، يتم تحويل كافة المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقا للفرقات ٢٠-٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعمله الوظيفية التي كانت ستظهر لو أنه تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعمله الوظيفية. على سبيل المثال، يتم تحويل البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفل، ويتم تحويل البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى الاعتراف بها.

التغير في العملة الوظيفية

٣٥ عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للمنشأة، تطبق المنشأة إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بلتر مستقبلي من تاريخ التغير.

٣٦ كما تمت الإشارة في الفقرة ١٣، تنكس العملة الوظيفية للمنشأة للمعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالمنشأة. وتبعاً لذلك، ما إن يتم تحديد العملة الوظيفية، يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة. على سبيل المثال، قد يؤدي التغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغير في العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بلتر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم المنشأة بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغير. ويتم معاملة المبالغ المحولة للنتيجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة من تحويل العملية الأجنبية المصنفة مبلغاً في حقوق الملكية وفقاً للقرتين ٣٢ و ٣٩ (ج) في حساب الربح أو الخسارة حتى يتم التصرف بالمعاملة.

استخدام عملة العرض عدا عن العملة الوظيفية

التحويل إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تقوم بتحويل نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تحتوي مجموعة معينة على منشآت مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة، يتم التعبير عن النتائج والمركز المالي لكل منشأة بعملة شائعة حتى يمكن عرض البيانات المالية الموحدة.

٣٩ يتم تحويل للنتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بالمصنوع على التضمين إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل الأصول والإلتزامات لكل ميزانية عمومية معروضة (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ تلك الميزانية العمومية؛

(ب) يتم تحويل الدخل والمصروف لكل بيان دخل (أي بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و

(ج) يتم الإعتراف بكافة فروقات التبادل الناتجة على أنها عنصر منفصل من حقوق الملكية.

٤٠ لأسباب عملية، يتم غالباً استخدام سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، مثال متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الدخل والمصروف. إلا أنه إذا تطلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون استخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب.

٤١ تنتج فروقات التبادل المشار إليها في الفقرة ٣٩ (ج) مما يلي:

(أ) تحويل الدخل والمصاريف بأسعار الصرف في تاريخ المعاملات والأصول والالتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروقات التبادل هذه من بنود الدخل والمصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ومن تلك المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) تحويل صافي الأصول الإقتصادية بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم الاعتراف بفروقات التبادل هذه في الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التكتلات النقدية الحالية والمستقبلية من المعايير. وعندما ترتبط فروقات التبادل بصالية أجنبية موحدة لكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات التبادل المتراكمة لتأخذ من التحويل والمعنوية إلى حصص الأقلية يتم تخصيصها إلى حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة والاعتراف بها كجزء من هذه الحصص.

٤٢ يتم تحويل النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة خاصة بالتصايد على التضمين إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

(أ) يتم تحويل كافة المبالغ (أي الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف، بما في ذلك المبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث ميزانية عمومية، باستثناء

(ب) عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة خاصة بالتصايد على التضمين، تكون المبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها كمبالغ للسنة الحالية في البيانات المالية للسنة السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة خاصة بالتصايد على التضمين، تعود المنشأة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" قبل تطبيق طريقة التحويل المبينة في الفقرة ٤٢، باستثناء المبالغ المقارنة التي يتم تحويلها إلى العملة الخاصة بالتصايد على التضمين (انظر الفقرة ٤٢ (ب)). وعندما يتوقف الإقتصاد عن كونه على التضخم ولا تقوم المنشأة بإعادة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، فإنها تستخدم المبلغ الذي تم إعادة عرضها إلى مستوى السعر في تاريخ توقفها عن إعادة عرض بياناتها المالية كتكاليف تاريخية للتحويل إلى عملة العرض.

تحويل العملة الأجنبية

٤٤ يتم تطبيق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما يتم تحويل النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بحيث يمكن تضمين العملة الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير من خلال التوحيد أو التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية.

٤٥ إن دمج نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير يتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين المجموعات للشركة التابعة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات مالية موحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع

المشتركة). إلا أنه لا يمكن إلغاء الأصل أو (الإلتزام) النقدي ضمن المجموعة المشتركة، سواءاً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام (الأصل) المقابل ضمن المجموعة المشتركة دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن البند المالي يمثل إلزاماً لتحويل العملة إلى عملة أخرى ويعرض المنشأة معدة التقارير لربح أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وتبعاً لذلك، يستمر الاعتراف في البيانات المالية الموحدة للمنشأة معدة التقارير بفرق التبادل هذا في الربح أو الخسارة، أو إذا نشأ من الظروف الموضحة في الفقرة ٣٢، يتم تصنيفه كحقوق ملكية إلى أن يتم التصرف بالعملة الأجنبية.

٤٦ عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعمليات الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير، عادة ما تقوم العملية الأجنبية بإعداد بيانات إضافية بنص تاريخ البيانات المالية للمنشأة معدة التقارير. وعندما لا يتم القيام بذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ باستخدام تاريخ إبلاغ مختلف شريطة أن لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر ويتم إجراء تعديلات لاستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التاريخين المختلفين. وفي مثل هذه الحالة، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ الميزانية العمومية للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات للتغيرات الهامة في أسعار الصرف حتى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة معدة التقارير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. ويتم استخدام نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وعند تطبيق التوحيد التناسبي على المشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨. المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة ومعيار المحاسبة الدولي ٣١.

٤٧ إن أية شهرة تنشأ من شراء العملية الأجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ من شراء تلك العملية الأجنبية تتم معاملة كإصول وإلتزامات خاصة بالعملية الأجنبية. لذلك يتم التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقتال وفقاً للفقرتين ٣٩ و ٤٢.

إستبعاد المنشأة الأجنبية

٤٨ عند التخلص من المنشأة الأجنبية، فإنه يجب الاعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

٤٩ يمكن أن يتخلص المشروع من حصته في المنشأة الأجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو للتخلي عن كامل أو جزء من تلك المنشأة. يمثل دفع ربح السهم جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل استرداداً للإستثمار. وفي حالة التخلص الجزئي، يجري إخراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتجمعة في المكسب أو الخسارة. لا يمثل تخفيض القيمة المرحلة للمنشأة الأجنبية التخلص جزئي، وعليه لا يتم الاعتراف بأي جزء مؤجل من مكسب أو خسارة الصفات الأجنبية في تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف

٥٠ يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية آثار ضريبية مصاحبة تجري المحاسبة عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

الإفصاح

٥١ بالإشارة إلى تطبيق ' العملة المستخدمة' في الفقرة ٥٣ وفقرات من ٥٥-٥٧، في حالة المجموعة، للعملة المستخدمة في الشركة الأم.

٥٢ يجب على المشروع أن يوضح عن :

- (أ) مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في الربح أو الخسارة ما عدا تلك التي تزيد عن الأرباح المالية المقسمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بما يتفق مع المعيار ١٢٩ و
(ب) صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبنود منفصلة ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها؛ و

٥٣ عندما تختلف عملة التقرير عن العملة المستخدمة، هذه الحقيقة يجب أن تكون مطعنة، مع الإفصاح عن العملة المستخدمة والأسباب التي أدت إلى تغير في عملة التقرير.

٥٤ عندما يكون هناك تغير في العملة المستخدمة على كل من الشركة معدة التقرير أو شركة أجنبية مهمة، هذا التغير في العملة المستخدمة والأسباب يجب الإفصاح عنها.

٥٥ عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تصف هذه البيانات على أنها تتسمج مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إذا كانت تتسمج مع كافة متطلبات كل معيار مطبق وكل تفسير مطبق لتلك المعايير بما في ذلك طريقة التحويل المبينة في الفقرتين ٣٩ و ٤٢.

٥٦ تقوم المنشأة أحياناً بعرض بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملية ليست عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥. على سبيل المثال، يمكن أن تحول المنشأة فقط بنوداً مختارة من بياناتها المالية إلى عملة أخرى. أو أن المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم قد تحول البيانات المالية إلى عملة أخرى عن طريق تحويل كافة البنود بأحدث سعر إقبال. ولا تكون هذه التحويلات منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويُقتضى تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧.

٥٧ عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٥، فإنها تقوم بما يلي:

- (أ) تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تتسمج مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

- (ب) تلصيح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و
(ج) تلصيح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة التحويل المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٥٨ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، ينبغي عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٥٩ تطبق المنشأة الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على كافة عمليات الإدماج بالشراء التي تحدث بعد بداية فترة الإبلاغ المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. ويسمح بتطبيق الفقرة ٤٧ بأثر رجعي على عمليات الإدماج بالشراء المبكرة. بالنسبة لشراء العملية الأجنبية التي تتم معاملتها بأثر مستقبلي ولكنها تحدث قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، لا تقوم المنشأة بإعادة عرض السنوات السابقة ويمكن تبعاً لذلك، حينما يكون ملائماً، أن تعامل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة الناشئة من عملية الإدماج بالشراء تلك على أنها أصول وإلتزامات للمنشأة وليس كصول وإلتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، بما يتم التعبير عن تعديلات الشهرة والقيمة العادلة تلك بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تكون عبارة عن بنود عملة أجنبية غير نقدية، يتم الإبلاغ عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الإدماج بالشراء.

٦٠ تتم محاسبة كافة التغيرات الأخرى التي تنتج من تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

محتب بيانات أخرى

٦١ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢١ "التأثيرات على التغيرات في سعر الصرف الأجنبي" (المعدل في ١٩٩٣).

٦٢ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

- (أ) التفسير - ١١ الصرف الأجنبي - رسالة الخسائر الناجمة من التخفيضات الحادة في العملة؛
(ب) التفسير - ١٩ عملة التغير - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٩؛ و
(ج) التفسير ٣٠ - التقارير المتعلقة بالصلات - ترجمة عملة القياس إلى عملة العرض.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار في العلم ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢١

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معيير المحاسبة الدولية.

الرئيس	المير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس-جورج برونس
	لنطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جيلارد
	جيمس جي ليسنرينج
	ولرن ماكريجور
	باتريشيا لومالي
	هاري كي تشميد
	جون سميث
	جيويفري وينينجتون
	تاتسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢١، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

بإستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢١ "تأثير التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

بإستنتاج ٢ أعلن المجلس في حزيران ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتصين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢١. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسويات والانتقادات التي لثارها فيما يتعلق بالمعايير منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البديل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والتقييم بتصينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان "تحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

بإستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة تأثير التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢١، لا ينقل أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

العملة الوظيفية

بإستنتاج ٤ تم سابقاً تعريف مصطلح "عملة الإبلاغ" على أنها "العملة المستخدمة في عرض للبيانات المالية". ويتكون هذا التعريف من فكرتين منفصلتين (تم تحديدهما في التفسير ١٩ "عملة الإبلاغ - قياس وعرض البيانات المالية بموجب معاري المحاسبة الدوليين ٢١ و ٢٩):

- عملة القياس (العملة التي تقيس بها المنشأة البنود في البيانات المالية)؛ و
- عملة العرض (العملة التي تعرض بها المنشأة بياناتها المالية).

وقرر المجلس تنقيح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لدمج منهج التفسير ١٩ الذي يفصل بين هاتين الفكرتين. ولاحظ المجلس أن استخدام مصطلح "العملة الوظيفية" هو أكثر شيوعاً من استخدام "عملة القياس" لذا قرر تبني المصطلح الأكثر شيوعاً.

بإستنتاج ٥ أبدى المجلس قلقه حول أن الإرشادات الواردة في التفسير ١٩ حول تحديد عملة القياس قد تسمح للمنشآت بأن تختار واحدة من عائلات متحدة أو تختار عملة غير مناسبة. وبالتحديد اعتقد البعض أن التفسير ١٩ أظهر تركيزاً كبيراً على العملة التي يتم بها التعبير عن المعاملات وتركيزاً قليلاً على الإقتصاد ذي العملة الذي يحدد سعر تلك المعاملات. ولمواجهة هذه المخاوف، قام المجلس

بتعريف العملة الوظيفية على أنها "عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة". كما قدم المجلس إرشادات حول كيفية تحديد العملة الوظيفية (انظر الفقرات ٩-١٤ من المعيار). وتعتمد هذه الإرشادات بشكل كبير على التفسير ١٩ والإرشادات المقابلة في الولايات المتحدة والمعايير الوطنية الأخرى، ولكنه يعكس كذلك قرار المجلس بأن بعض العوامل تستحق تأكيداً أكبر من غيرها.

٦ يستنتاج ٦ ناقش المجلس كذلك ما إذا كانت العملية الأجنبية التي تعد جزءاً من المنشأة معدة للتقارير (كما هو موضح في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١) يمكن أن تملك عملة وظيفية تختلف عن عملة المنشأة الأم.* وقرر المجلس أن العملات الوظيفية ستكون دائماً نفس العملات لأنه قد يكون أمراً متعارضاً بالنسبة للعملية الأجنبية الأساسية "التي تنفذ الأعمال كما لو أنها امتداد لعمليات المنشأة معدة للتقارير"^١، أن تعمل في بيئة اقتصادية رئيسية تختلف عن شركتها الأم.

٧ ويستتبع ذلك ضرورة تحويل النتائج والمركز المالي للعملية الأجنبية الأساسية عند دمجها في البيانات المالية للشركة الأم - سيتم قياسها في العملة الوظيفية للشركة الأم. وعلاوة على ذلك، فإنه من غير الضروري التمييز بين العملية الأجنبية الأساسية والمنشأة الأجنبية. وعندما تختلف العملة الوظيفية للعملية الأجنبية عن العملة الوظيفية لشركتها الأم، فإنها تكون منشأة أجنبية ويتم تطبيق طريقة التحويل الواردة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

٨ وقرر المجلس كذلك أن المبادئ الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتمييز العملية الأجنبية الأساسية عن المنشأة الأجنبية تعد ذات صلة في تحديد العملة الوظيفية للعملية. لذلك قام بدمج هذه المبادئ في المعيار في ذلك السياق.

٩ وافق المجلس على أن المؤشرات الواردة في الفقرة ٩ هي المؤشرات الرئيسية لتحديد العملة الوظيفية وأن الفقرتين ٩ و ١١ هما فقرتان ثانويتان. وهذا لأن المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١ ليست مرتبطة بالبيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة ولكنها توفر دليلاً داعماً إضافياً لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.

عملة العرض

١٠ يستنتاج ١٠ ومن المواضيع الأخرى ما إذا يجب السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بعملة (أو عملات) أخرى غير عملتها الوظيفية. ويعتقد البعض أنه لا يجب على المنشأة القيام بذلك. إذ يعتقدون أن للعملة الوظيفية، كونها عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة، نصف بشكل جيد الأثر الاقتصادي للمعاملات والأحداث على المنشأة. وبالنسبة للمجموعة التي تتضمن عمليات بحد من العملات الوظيفية، فإنهم يعتقدون أنه يجب عرض البيانات المالية الموحدة بالعملة الوظيفية التي تستخدمها الإدارة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. ويعتقدون كذلك أن السماح للمنشأة بعرض بياناتها المالية بأكثر من عملة قد يؤدي إلى إرباك مستحلمي تلك

* يُستخدم مصطلح "شركة الأم" على نطاق واسع في هذا السياق للإشارة إلى أن المنشأة تملك فرعاً أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو شركة تابعة

١ معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنعج عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢٤.

البيانات المالية أكثر من تقديم المساعدة لهم. ويعتقد مؤيدو وجهة النظر هذه أن أي عرض بعملة أخرى غير تلك الموضحة أعلاه يجب أن يتم اعتباره على أنه "تحويل ملائمة" خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بستنتاج ١١ ويعتد آخرون أن اختيار عملة العرض ينبغي أن يكون مقتصرًا مثلاً على العملة الوظيفية لأحد المنشآت الأساسية ضمن المجموعة. إلا أنه يمكن التغلب على هذا القيد بسهولة- أي أن المنشأة التي ترغب في عرض بياناتها المالية بعملة مختلفة يمكن أن تقوم بإنشاء عملية أساسية لكن صغيرة نسبياً بتلك العملة الوظيفية.

بستنتاج ١٢ لا يزال يعتقد البعض أنه، في ضوء التوجه المتزايد نحو العولمة، يجب أن يُسمح للمنشآت بأن تعرض بياناتها المالية بأية عملة. ولاحظوا أن معظم المجموعات الكبيرة لا تملك عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت، فهم يعتقدون أنه ليس من الواضح ما هي العملة التي يجب أن تكون عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على أخرى. كما يشيرون أيضاً أن الإدارة قد لا تستخدم عملة واحدة عند ضبط ومراقبة أداء المجموعة ومركزها المالي. وبالإضافة إلى ذلك، فهم يلاحظون أنه يجب على المنشآت في بعض الاختصاصات عرض بياناتها المالية بالعملة المحلية، حتى عندما لا تكون هذه العملة هي العملة الوظيفية*. لذلك إذا تفضلت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يتم عرض البيانات المالية بالعملة الوظيفية، قد تحتاج بعض المنشآت أن تعرض مجموعتين من البيانات المالية: البيانات المالية التي تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعروضة بالعملة الوظيفية والبيانات المالية التي تمثل للأنظمة المحلية المعروضة بعملة مختلفة.

بستنتاج ١٣ افتتح المجلس بالفتايات الواردة في الفقرة السابقة. ووفقاً لذلك، قرر أنه يجب السماح للمنشآت بعرض بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات).

بستنتاج ١٤ أوضح المجلس أيضاً أن المعيار لا يمنع المنشأة من تقديم تحويل ملائمة* كمعلومات إضافية. ويمكن أن تعرض تحويل الملائمة* هذا بيانات مالية (أو أجزاء مختارة من البيانات المالية) بعملة غير عملة العرض، بحيث يكون ذلك ملائماً لبعض المستخدمين. يمكن إعداد تحويل الملائمة* باستخدام طريقة تحويل غير تلك التي تقتضيها المعيار. ويجب أن يتم بوضوح تحديد هذه الأنواع من تحويلات الملائمة* كمعلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم تحويلها وفقاً لهذا المعيار.

طريقة التحويل

بستنتاج ١٥ ناقش المجلس تحديد الطريقة التي يجب استخدامها لتحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة عرض مختلفة.

بستنتاج ١٦ وافق المجلس على أن لا تؤدي طريقة التحويل إلى استبدال العملة الوظيفية بعملة أخرى. وبعبارة أخرى، يجب أن لا يؤدي عرض البيانات المالية بعملة مختلفة إلى تغيير الطريقة التي يتم

* وهذا يتضمن المنشآت التي تعمل في بلد آخر وتقوم على سبيل المثال بنشر البيانات المالية للامتثال مع متطلب التسجيل في البورصة في ذلك البلد.

بها قياس البنود ذات الصلة. بل يجب أن تعبر طريقة التحويل عن المبالغ ذات الصلة، كما تم قياسها بالعملة الوظيفية، بعملة مختلفة.

إستنتاج ١٧ في ضوء ذلك، قام المجلس بدراسة طريقتين ممكنتين للتحويل. الطريقة الأولى هي تحويل كافة المبالغ (بما في ذلك المبالغ المقارنة) بأحدث سعر إقبال. ولهذه الطريقة عدة فوائد: إذ أنها سهلة التطبيق ولا ينتج عنها أية أرباح أو خسائر جديدة ولا تغير النسب مثل العائد على الأصول. ويدعم هذه الطريقة أولئك الذين يستقنون بأن عملية التعبير عن المبالغ بعملة مختلفة يجب أن تحافظ على العلاقات بين المبالغ كما تم قياسها بالعملة الوظيفية ولا يجب بالتالي أن تؤدي إلى أية أرباح أو خسائر جديدة.

إستنتاج ١٨ والطريقة الثانية التي أخذها المجلس بعين الإعتبار هي تلك الطريقة التي تقتضها النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ لتحويل البيانات المالية للعملية الأجنبية*. وينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية للعملية الأجنبية كما يلي:

(أ) يتم تحويلها أولاً إلى العملة الوظيفية لمنشأة مجموعة أخرى (الشركة الأم مثلاً) من ثم إلى عملة العرض، أو

(ب) يتم تحويلها مباشرة إلى عملة العرض.

إستنتاج ١٩ وتتفادى هذه الطريقة الحاجة إلى تحديد العملة التي يتم بها التعبير عن البيانات المالية للمجموعة متعددة الجنسيات قبل أن يتم تحويلها إلى عملة العرض. وكما تمت الإشارة أعلاه، لا تملك العديد من المجموعات الكبيرة عملة وظيفية واحدة، بل تشمل عمليات بعدد من العملات الوظيفية. وبالنسبة لهذه المنشآت فإنه من غير الواضح ما هي العملة الوظيفية التي ينبغي اختيارها ليتم بها التعبير عن المبالغ قبل تحويلها إلى عملة العرض أو سبب تفضيل عملة معينة على غيرها. بالإضافة إلى ذلك، ينتج عن هذه الطريقة نفس المبالغ بعملة العرض للمنشأة المستقلة والشركة التابعة للشركة الأم التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة العرض.

إستنتاج ٢٠ قرر المجلس أن يقتضي استخدام الطريقة الثانية، أي أن يتم تحويل البيانات المالية لأية منشأة (سواء كانت منشأة مستقلة أو شركة أم أو عملية ضمن مجموعة) تختلف العملة الوظيفية الخاصة بها عن عملة العرض المستخدمة من قبل المنشأة معدة للتقرير باستخدام الطريقة المبينة في الفقرات ٣٨-٤٩ من المعيار.

إستنتاج ٢١ وفيما يتعلق بتحويل المبالغ المقارنة، تبني المجلس المنهج الذي تقتضاه النصير ٣٠ لما يلي:

(أ) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي ليست العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية المقارنة بسعر الإقبال في تاريخ تلك الميزانية العمومية ويتم تحويل الدخل والمصاريف في بيان الدخل المقارن بأسعار لصرف في تاريخ المعاملات)؛ و

(ب) المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي العملة الخاصة بإقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة الإقتصاد عالي التضخم (يتم تحويل كل

* تستخدم هذه الطريقة لتحويل بنود الميزانية العمومية بسعر الإقبال وبنود الدخل والمصروف بالأسعار النقطية (أو المتوسطة)، باستثناء المنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة إقتصاد عالي التضخم.

من بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل بسعر الإنفصال لأحدث ميزانية عمومية معروضة).

إستنتاج ٢٢ غير أن المجلس قرر عدم تبني منهج التفسير ٣٠ لتحويل المبالغ المقارنة للمنشأة التي تكون العملة الوظيفية الخاصة بها هي عملة اقتصاد عالي التضخم، والتي يتم من أجلها تحويل المبالغ المقارنة إلى عملة العرض لإقتصاد عالي التضخم. ولاحظ المجلس أنه في مثل هذه الحالة يقتضي منهج التفسير ٣٠ إعادة عرض المبالغ المقارنة من تلك المبينة في البيانات المالية للسنة الماضية لإستيعاب كل من آثار التضخم والتغيرات في أسعار الصرف. وإذا كانت أسعار الصرف تعكس بشكل كامل مستويات الأسعار المختلفة بين نظلمي الإقتصاد التي ترتبط بهما، سيؤدي منهج التفسير ٣٠ إلى نص المبالغ للبنود المقارنة كما تم الإبلاغ عنها كمبالغ للسنة الحالية فسي البيانات المالية للسنة السابقة. وعلاوة على ذلك، لاحظ المجلس أنه في السنة السابقة تم التعبير عن المبالغ ذات الصلة بعملة العرض غير المتضخمة ولم يكن هناك داع لتغييرها. ولهذه الأسباب قرر المجلس أن يقتضي أن تكون كافة المبالغ المقارنة هي تلك المعروضة في البيانات المالية للسنة السابقة (أي أنه لا يجري أي تعديل للتغيرات اللاحقة في مستوى الأسعار أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

إستنتاج ٢٣ قرر المجلس أن يدمج في المعيار معظم متطلبات الإصحاح للتفسير ٣٠ "عملة الإبلاغ - التحويل من عملة القياس إلى عملة العرض" التي تنطبق عندما يتم استخدام طريقة تحويل مختلفة أو معلومات إضافية أخرى، على سبيل المثال عندما يتم عرض مقطع معين من البيانات المالية الكاملة بعملة أخرى غير العملة الوظيفية (انظر الفقرة ٥٧ من المعيار). وتمكن هذه الإصحاحات المستخدمين من تمييز المعلومات التي يتم إدخالها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما تعلم المستخدمين أيضا عن كيفية إعداد المعلومات الأخيرة.

رسملة فروقات الصرف

إستنتاج ٢٤ أتاحت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خيارا محدودا لمحاسبة فروقات الصرف التي تنشأ "عن تخفيض العملة الحاد أو استهلاك العملة الذي لا يوجد مقبله وسيلة عملية للتحوط والذي يؤثر على الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ بشكل مباشر عن الشراء الأخير للأصل". وتمثلت المعالجة التحليلية في الإعراف بفروقات الصرف في الربح أو الخسارة. فسي حين تمثلت المعالجة البديلة المسموحة في الإعراف بها كصل.

إستنتاج ٢٥ لاحظ المجلس أن المعالجة البديلة المسموحة (لإعتراف كاصل) لم تكن وفقا للإطار إعداد وعرض البيانات المالية لأن خسائر الصرف لا تلي تعريف الأصل. وعلاوة على ذلك، لم تسمح لية هيئة وإضعة للمعايير ذات صلة كما لم تقتضي الإعراف بخسائر الصرف كاصل، لذا فإسبب إغلاؤه من شأنه أن يحسن من المقاربة. ولخيرا، وفي العديد من الحالات التي يتم فيها تلبية شروط الإعراف كاصل، يتم إعادة عرض الأصل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ "الإبلاغ المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع". لذلك وإلى الحد الذي تعكس فيه خسارة الصرف التضخم

* معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المنقح عام ١٩٩٣)، الفقرة ٢١.

المفرد، يأخذ معيار المحاسبة الدولي ٢٩ هذا الأثر بعين الاعتبار. ولكافة هذه الأسباب، فلم المجلس بإلغاء المعالجة الجذيلة المسموحة وتم استبدال التفسير ذي العلاقة.

تعديلات الشهرة والقيمة العادلة

إستنتاج ٢٦ تلحت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ خياراً لتحويل تعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ عن شراء المنشأة الأجنبية (أ) بسعر الإقتال أو (ب) سعر المعاملة لتاريخية.

إستنتاج ٢٧ وافق المجلس من حيث المفهوم على أن المعالجة الصحيحة تعتمد على ما إذا كانت تعديلات الشهرة والقيمة العادلة جزء من:

(أ) الأصول والإلتزامات الخاصة بالمنشأة المندمجة (مما يقتضي ضمناً تحويلها بسعر الإقتال)؛ أو

(ب) الأصول والإلتزامات الخاصة بالشركة الأم (مما يقتضي ضمناً تحويلها بالسعر التاريخي).

إستنتاج ٢٨ وافق المجلس على أن تعديلات القيمة العادلة ترتبط بشكل واضح بالأصول والإلتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المندمجة ولذلك يجب تحويلها بسعر الإقتال.

إستنتاج ٢٩ تعتبر الشهرة أكثر تعقيداً ويعود سبب ذلك جزئياً إلى أنه يتم قياسها بقيمة متبقية. وبالإضافة إلى ذلك، لاحظ للمجلس أن المسائل الصعبة قد تنشأ عندما تضم المنشأة المندمجة مؤسسات أعمال ذات عملات وظيفية مختلفة (على سبيل المثال، إذ كانت المنشأة المندمجة هي مجموعة متعددة الجنسيات). وقد ناقش المجلس كيفية تقييم أية شهرة ناتجة لانخفاض القيمة وبالتحديد ما إذا كان يجب تخفيض الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية مختلفة أو ما إذا كان يمكن محاسبتها وتقييمها عند مستوى أعلى.

إستنتاج ٣٠ وتفيد إحدى وجهات النظر أنه عندما تشترى شركة الأم عملية متعددة الجنسيات تتكون من مؤسسات أعمال ذات عدة عملات وظيفية مختلفة، فإنه يمكن معاملة أية شهرة كالمسل للشركة الأم/المنشأة المشتري واختبارها لانخفاض القيمة عند مستوى موحد. ويعتقد أولئك الذين يدعون وجهة النظر هذه بأن الشهرة، من الناحية الاقتصادية، عبارة عن أصل خاص بالشركة الأم لأنها جزء من سعر الإنعماج بالشراء المدفوع من قبل الشركة الأم. لذلك فهم يعتقدون أنه من غير الصحيح تخصيص الشهرة للعديد من مؤسسات الأعمال المندمجة وتحويلها إلى عملاتهم الوظيفية المختلفة. بل تتعرض الشهرة، التي تتم معاملة كالمسل خاص بالشركة الأم، لمخاطر فصلية الأجنبية، ويجب أن لا يتم الاعتراف بغروقات التحويل المتعلقة بها. ويعتقدون بالإضافة إلى ذلك أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى موحد. وبموجب وجهة النظر هذه، فإن تخصيص أو تخفيض قيمة الشهرة إلى مستوى أقل، مثل كل عملة وظيفية مختلفة ضمن المعاملة الأجنبية المندمجة، لن يخدم أي غرض.

إستنتاج ٣١ وقد اتخذ البعض الآخر وجهة نظر مختلفة. حيث يعتقدون أن الشهرة هي جزء من صفاتي استثمار الشركة الأم في المنشأة المندمجة. ومن وجهة نظرهم، يجب أن لا تتم معاملة الشهرة بشكل مختلف عن الأصول الأخرى للمنشأة المندمجة، وبالتحديد الأصول غير ملموسة، لأنه من الممكن أن يشمل جزء كبير من الشهرة على أصول غير ملموسة غير مؤهلة للاعتراف

المنفصل. كما يلاحظون أيضا أن الشهرة تنشأ فقط بسبب الإستثمار في المنشأة الأجنبية ولا يكون لها وجود بعيدا عن تلك المنشأة. وأشاروا أخيرا إلى أنه عندما تتكون المنشأة المنتمجة من عدد من مؤسسات الأعمال ذات العملات الوظيفية المختلفة، فإنه يتم توليد التدفقات النقدية التي تدعم الإعتراف المستمر بالشهرة بتلك العملات الوظيفية المختلفة.

إستنتاج ٣٢ أقتنع المجلس بالأسباب المبينة في الفقرة السابقة وقرر أن تتم معاملة الشهرة كأصل للعملية الأجنبية ويتم تحويلها بسعر الإقبال. وتبعاً لذلك، يجب تخصيص الشهرة إلى مستوى كل عملة وظيفية للعملية الأجنبية المنتمجة. مما يعني أن المستوى الذي يتم فيه تخصيص الشهرة لأغراض تحويل العملة الأجنبية يمكن أن يختلف عن المستوى الذي يتم وفقه اختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتبع المنشآت المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" لتحديد المستوى الذي يتم وفقه اختبار انخفاض قيمة الشهرة.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢١ مع محتويات النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢١. ويتم معاملة الفقرات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع رغم إمكانية أن تختلف الإشارات.

ويظهر هذا الجدول أيضا كيف تم دمج متطلبات التفسيرين ١٩ و ٣٠ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢١.

الفترة الحالية في المعيار ٢١	الفترة المستتبلة في المعيار ٢١	الفترة الحالية في المعيار ٢١	الفترة المستتبلة في المعيار ٢١	الفترة الحالية في المعيار ٢١	الفترة المستتبلة في المعيار ٢١
لا يوجد	٤٤	لا يوجد	٢٢	٢٠١	الهدف
لا يوجد	٤٥	لا يوجد	٢٣	٣	١
لا يوجد	٤٦	١١	٢٤	٥،٤	٢
لا يوجد	٤٧	١١	٢٥	لا يوجد	٣
٦٠،٥٩	٤٨	١١	٢٦	٦	٤
٥٨	٤٩	لا يوجد	٢٧	لا يوجد	٥
٩	لا يوجد	لا يوجد	٢٨	٧	٦
١٠	لا يوجد	لا يوجد	٢٩	٨	٧
١٤-١٢	لا يوجد	٣٩	٣٠	٢٠	٨
١٩-١٦	لا يوجد	٤٠	٣١	٣١	٩
٢٦،٢٥	لا يوجد	٤١	٣٢	٢٢	١٠
٣١،٣٠	لا يوجد	٤٧	٣٣	٢٣	١١
٣٨-٣٣	لا يوجد	٤٥	٣٤	٢٤	١٢
٤٢	لا يوجد	٤٦	٣٥	لا يوجد	١٣
٤٤	لا يوجد	٤٣	٣٦	٢٧	١٤
٥١	لا يوجد	٤٨	٣٧	٢٨	١٥
٥٧-٥٥	لا يوجد	٤٩	٣٨	٢٩	١٦
٦٢،٦١	لا يوجد	لا يوجد	٣٩	٣٢	١٧
٨-١٤،٤٣، ٥٧،٥٦	التفسير ١٩	لا يوجد	٤٠	١٥	١٨
٢٨-٤٣، ٥١،٥٧	التفسير ٣٠-	٥٠	٤١	لا يوجد	١٩
		٥٢	٤٢	لا يوجد	٢٠
		٥٤،٥٣	٤٣	لا يوجد	٢١

معايير المحاسبة الدولية ٢٣

تكاليف الإقراض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

معيير المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقتراض

	الهدف
٣-١	النطاق
٦-٤	تعريفات
٩-٧	تكاليف الإقتراض - المعالجة الأساسية
٨-٧	الاعتراف
٩	الإفصاح
٢٨-١٠	تكاليف الإقتراض - المعالجة البديلة المسموح بها
٢٨-١٠	الاعتراف
١٨-١٣	تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسلة
١٩	زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد
٢٢-٢٠	بدء الرسالة
٢٤-٢٣	نطاق الرسالة
٢٨-٢٥	توقف الرسالة
٢٩	الإفصاح
٣٠	أحكام إنتقالية
٣١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ "تكاليف الإقراض" مبين في الفقرة ١-٣١. تتسلى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٣ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "للمار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٣

تكاليف الإقراض

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقراض. يتطلب هذا المعيار عموماً الاعتراف في الحال بتكاليف الإقراض كمصروف، ولكن المعيار يسمح، كمعالجة بديلة مسموح بها، برسلة تكاليف الإقراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تكاليف الإقراض.
- ٢ يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ "رسلة تكاليف الإقراض" المصادق عليه في عام ١٩٨٣.
- ٣ لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة كالترام.

تعريفات

- ١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها أثناء:
 - تكاليف الإقراض هي تكلفة الفقد والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل المنشأة فيما يتعلق بإقراض الأموال.
 - الأصل المؤهل هو الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.
- ٥ يمكن أن تتضمن تكاليف الإقراض ما يلي:
 - (أ) الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنك والإقراض قصير الأجل وطويل الأجل؛
 - (ب) إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقراض؛
 - (ج) إطفاء للتكاليف الملحة المتكبدة فيما يتعلق بترتيبات الإقراض؛
 - (د) تكاليف التمويل المتعلقة بعقد الإيجار التمويلية المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١٧ "عقد الإيجار"؛ و
 - (هـ) فروقات الصرف الناتجة عن إقراضات الصلات الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه كتعديل لتكاليف الفائدة.
- ٦ من أمثلة الأصول المؤهلة المخزون الذي يتطلب فترة طويلة من الوقت ليصبح جاهزاً للبيع، والمنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الاستثمارات العقارية. أما الاستثمارات الأخرى والمخزونات التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فليست أصولاً مؤهلة، كذلك فإن الأصول الجاهزة للاستخدام المقصود أو البيع ليست أصولاً مؤهلة.

تكاليف الإقراض - المعالجة الأساسية

الإعتراف

- ٧ يجب الاعتراف بتكاليف الإقراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.
- ٨ بموجب معالجة نقطة المرجعية يتترف بتكاليف الإقراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها بغض النظر عن كيفية استخدام الإقراض.

الإفصاح

- ٩ يجب أن تكشف البيئات المالية عن السلسلة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقراض.

تكاليف الإقراض - المعالجة البديلة المسموح بها

الإعتراف

- ١٠ يجب الاعتراف بتكاليف الإقراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها باستثناء ما يتم رسمته بموجب الفقرة ١١.
- ١١ تكاليف الإقراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل يجب رسمتها كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب تحديد مبلغ تكاليف الإقراض المؤهل لرسمته بموجب هذا المعيار.
- ١٢ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها، يتم إدخال تكاليف الإقراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الإقراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة اقتصادية مستقبلية للمشروع ويمكن قياس التكلفة بشكل موثوق. ويتم الاعتراف بتكاليف الإقراض الأخرى كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

تكاليف الإقراض المؤهلة للرسملة

- ١٣ تكاليف الإقراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الإقراض التي كان يمكن تجنبها لو لم يتم الاتفاق على الأصل المؤهل، وعندما يقتض المشروع أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل محدد، فإن تكاليف الإقراض التي تعزى مباشرة لذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة.
- ١٤ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين عملية إقراض معينة وأصل مؤهل وتحديد الإقراض الذي كان يمكن خلافاً لذلك تجنبه. تحدث هذه الصعوبة على سبيل المثال، عندما يتم تنسيق نشاط الإقراض بشكل مركزي. كما تنشأ الصعوبات كذلك عندما تستخدم المجموعة أدوات دين متعددة لإقراض الأموال بأسعار فائدة مختلفة وتم ترفضها على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. تنشأ تعقيدات أخرى من خلال استخدام قروض محددة أو مربوطة بالعملة الأجنبية عندما تعمل

المجموعة في القسائيات ذات تضخم مرتفع، ومن التقلب في أسعار الصرف، لذلك يعتبر تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تلك الأصل المؤهل أمراً صعباً، ويتطلب ممارسة الحكم الشخصي.

١٥ يتم تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة على الأصل المؤهل على أساس تكاليف الاقتراض الفعلية المتكبدة على تلك الاقتراض مطروح منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقرضة وذلك في حدود الاقتراض بشكل خاص لغرض الحصول على أصل مؤهل.

١٦ قد ينتج عن الترتيبات التمويلية لأصل مؤهل أن يحصل المشروع على أموال مقرضة ويتكبد تكاليف اقتراض متعلقة بذلك قبل استخدام كل أو بعض الأموال المقرضة للأصل المؤهل، في مثل هذه الظروف يتم استثمار الأموال مؤقتاً بانتظار أنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد المبلغ المؤهل للرسملة خلال الفترة من تكاليف الاقتراض يجب طرح أي دخل استثماري اكتسب على هذه الأموال من تكاليف الاقتراض المتكبدة.

١٧ عندما تقرض الأموال بشكل عام وتستخدم لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإن المبلغ المؤهل للرسملة من تكاليف الاقتراض يجب أن يحدد بواسطة تطبيق معدل رسملة على النفقات على تلك الأصل. يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المطبقة على إقتراضات المشروع القائمة خلال الفترة عدا الاقتراض الذي يتم خصيصاً للحصول على أصل مؤهل. ويجب أن لا يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض المرسل خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبدة خلال الفترة.

١٨ في بعض الظروف يكون من المناسب شمول جميع إقتراضات الشركة الأم والشركات التابعة لها عند احتساب المعدل المرجح لتكاليف الاقتراض، وفي أحيان أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة معدل مرجح لتكاليف الاقتراض المناسب لاقتراضها الخاص.

زيادة القيمة المسجلة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

١٩ عندما تزيد القيمة المرحلة أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن مبلغه القابل للاسترداد أو صافي القيمة القابلة للتحقق، فإنه يجب تنزيل أو شطب للقيمة المرحلة بموجب متطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وفي حالات محددة، يتم إعادة تسجيل مبلغ التنازل أو الشطب بموجب تلك المعايير المحاسبية الأخرى.

بدء الرسملة

٢٠ يجب أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما.

(أ) يجري تكبد النفقات على الأصل؛

(ب) يجري تكبد تكاليف الاقتراض؛ و

(ج) تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

٢١ تتضمن النفقات على الأصل المؤهل فقط النفقات التي نجم عنها دفعات نقدية أو تحويل أصول أخرى أو اقتراض التزامات تحمل فائدة. يجري تخفيض النفقات بأية دفعات إنجاز مستلمة وهبات مستلمة فيما

ينطبق بالأصل (راجع المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية")، إن متوسط القيمة المرحلة للأصل خلال الفترة بما في ذلك تكاليف الاقتراض المرسلة سابقاً تمثل عادة تقديراً معقولاً للتخلفات التي يطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

٢٢ تضم النشاطات الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود أو البيع أكثر من مجرد بناء المادي. فهي تشمل العمل التقني والإداري قبل بدء البناء المادي للأصل، مثل النشاطات المتعلقة بالحصول على الرخص قبل بدء البناء المادي للأصل، ولكن هذه النشاطات لا تشمل الاحتفاظ بالأصل عندما لا يكون هناك إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. على سبيل المثال، يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة في الفترة التي تكون فيها نشاطات تطوير الأرض سائرة لتمامها، ولكن لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة أثناء اقتناء الأرض لغايات البناء عليها طالما لا يوجد أي نشاط تطوير متعلق بذلك.

تطبيق الرسملة

٢٣ يجب تطبيق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي يحدث خلالها إعاقلة للتطوير الفعلي.

٢٤ قد يتم تكبد تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة من التوقف عن النشاطات الضرورية لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. تعد مثل هذه التكاليف تكاليف احتفاظ بأصول تامة جزئياً ولا تكون مؤهلة للرسملة، إلا أن رسملة تكاليف الاقتراض لا تتوقف عادة خلال الفترة التي تنفذ فيها الأعمال التقنية والإدارية الجوهرية، كما لا تتوقف رسملة تكاليف الاقتراض في فترة التأخير المؤقت للضرورية كجزء من إجراءات إعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع. على سبيل المثال تستمر الرسملة خلال الفترة الإضافية اللازمة لنضوج المخزون أو الفترة الإضافية التي يؤدي ارتفاع منسوب المياه خلالها إلى إعاقلة بناء جسر، إذا كانت مستويات المياه العالية أمر طبيعي خلال فترة الإنشاء في ذلك الإقليم الجغرافي.

توقف الرسملة

٢٥ يجب توقيف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود أو البيع.

٢٦ يكون الأصل عادة جاهز لاستخدامه المقصود أو البيع عند إكمال البناء الفعلي للأصل حتى لو كان العمل الإداري الروتيني سيستمر. إذا كانت التعديلات البسيطة، مثل ديكور العقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم ما تزال مطلوبة فإن هذا يدل على أن كافة النشاطات قد تمت فعلياً.

٢٧ عندما يتم إكمال صنع الأصل المؤهل على أجزاء بحيث يمكن استخدام كل جزء لوحدة بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى، فإن رسملة تكاليف الاقتراض يجب أن تتوقف عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد ذلك الجزء للاستخدام أو البيع.

٢٨ يعتبر مجمع الأعمال المؤلف من عدة مباني والذي يمكن استخدام كل مبني فيه لفردا مثال على أصل مؤهل كل جزء فيه قابل للاستخدام بينما يستمر العمل على الأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يجب أن يكون كاملاً قبل أن يتم استخدام أي جزء منه هو المصنع الذي يحتوي على عدة عمليات صناعية تتم بشكل متتابع في أجزاء مختلفة من المصنع في نفس الموقع، مثل مصنع الفولاذ.

الإفصاح

- ٢٩ يجب أن تفصح البيانات المالية عن ما يلي:
- (أ) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقراض ؛
 - (ب) مبلغ تكاليف الإقراض المرسمة خلال الفترة ١ و
 - (ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقراض المؤهلة للرسملة.

أحكام انتقالية

٣٠ عندما يعتبر تبني هذا المعيار تغييراً في سياسة محاسبية، يشجع المشروع على تعديل بيلقته المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". وبديل عن ذلك يجب على المشروع الذي يتبع المعالجة المحاسبية البديلة رسملة فقط تكاليف الإقراض التي يتم تكبدها بعد تاريخ تطبيق المعيار والتي تحقق شروط الرسملة.

تاريخ التنفيذ

٣١ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

معايير المحاسبة الدولية ٢٤

الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن معايير المحاسبة الدولية منافع الموظفين المكاسب والخسائر الإكتوارية، الخطط الجماعية والإفصاحات لصدارها حتى تاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات	المقدمة
مقدمة ١ - مقدمة ١٣	معار المحاسبة الدولي ٢٤
	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
١	الهدف
٤ - ٢	النطاق
٨ - ٥	الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة
١١ - ٩	تعريف
٢٢ - ١٢	الإفصاح
٢٣	تاريخ التنفيذ
٢٤	سحب معار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعد صياغته ١٩٩٤)
	الملحق:
	التحليلات على معار المحاسبة الدولي ٣٠
	مصالحة المجلس على معار المحاسبة الدولي ٢٤
	أساس الاستنتاجات
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" مبين في الفقرة ١-٢٤ والمملحق. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير المخصص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما نبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ في سياق الهدف منه تقدمه إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقدير في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) وينبغي تطبيقه للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويضلل التطبيق المبكر.

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٤ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلولات والانتقادات التي أثرت من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء التباين والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقياس بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ يتلخص الهدف الرئيسي للمجلس فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ في توفير الإرشادات الإضافية والوضوح في نطاق المعيار والتعريفات والإفصاحات للأطراف ذات العلاقة. وقد تم تحليل صياغة هدف المعيار لتوضيح أن البيانات المالية المنشأة ينبغي أن تحتوي الإفصاحات اللازمة لتجنب الانتباه نحو إمكانية أن يكون المركز المالي والربح أو الخسارة قد تأثر بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المتعلقة لديهم. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لإفصاحات الأطراف ذات العلاقة للورد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ فيما يلي أفضاء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

النطاق

مقدمة ٥ يقتضي المعيار الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة للرئيسية.

مقدمة ٦ تدرج المنشآت التي تتم إدارتها من قبل الدولة ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي أن تلك المنشآت التي تركز على جني الأرباح لا يتم إعفاؤها من الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى التي تتم إدارتها من قبل الدولة.

الهدف من إفصاحات الأطراف ذات العلاقة

مقدمة ٧ تم إلغاء المناقشات حول تسعير المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة لأن المعيار لا ينطبق على قياس معاملات الأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

مقدمة ٨ تم توسيع تعريف "لطرف ذي العلاقة" من خلال إضافة ما يلي:

- الأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
- المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و
- خطط منافع ما بعد التوظيف لتحقيق منفعة معينة لموظفي منشأة ما، أو منشأة تكون طرف ذو علاقة بتلك المنشأة.

مقدمة ٩ يضيف المعيار تعريفا للأعضاء المقربين في العلاقة من فرد ما" ويوضح أن المدراء غير التنفيذيين هم موظفون في الإدارة الرئيسية.

مقدمة ١٠ يوضح المعيار أن الطرفين المشاركين في المشروع المشترك ليسا طرفان ذوي علاقة لأنهم يشتركون في السيطرة المشتركة على المشروع المشترك.

الإفصاح

مقدمة ١١ يوضح المعيار بالإضافة إلى ذلك متطلبات الإفصاح عما يلي:

- الأرصدة المطقة لدى الأطراف ذات العلاقة إلى جانب الشروط والبنود الخاصة بها بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية.
- تفاصيل حول لية ضمانات مقدمة أو مستلمة.
- مخصصات الديون المشترك فيها.
- تسوية الالتزامات نيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة نيابة عن جهة أخرى.

مقدمة ١٢ يوضح المعيار أن المنشأة تفصح عن أن البنود الخاصة بمعاملات الطرف ذي العلاقة هي مرافقة لتلك التي تسود في المعاملات على أساس تجاري فقط إذا كان يمكن إثبات هذه البنود.

مقدمة ١٣ تتضمن الإفصاحات الجديدة الأخرى المطلوبة ما يلي:

- مبالغ المعاملات والأرصدة المطقة فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة. ولم يعد الإفصاح عن نسب من المعاملات والأرصدة المطقة أمرا كافيا.
- المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالديون المدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في فئات مختلفة من الأطراف ذات العلاقة.
- اسم للشركة الأم للمنشأة، وفي حال كان مختلفا، الطرف المسيطر الأساسي، وإذا لم يتم أي من هذين الطرفين بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، فإن اسم ثاني كبر شركة لم تقوم بذلك يكون مطلوبا.

معيار المحاسبة الدولي ٢٤

الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي البيانات المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المتعلقة لدى هذه الجهات.

النطاق

٢ يتم تطبيق هذا المعيار في:

- (أ) تحديد علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة؛
- (ب) تحديد الأرصدة المتعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها؛
- (ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين (أ) و(ب) مطلوباً؛ و
- (د) تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

٣ يقتضي لمعيار الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالمنشأة في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالشركة الأم أو المشارك في المشروع المشترك أو المستثمر المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات مالية الموحدة والمنفصلة".

٤ يتم الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المنشآت الأخرى في مجموعة ما في البيانات المالية للمنشأة. ويتم إلغاء المعاملات والأرصدة المتعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ضمن المجموعة عند إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

الهدف من إفصاح الأطراف ذات العلاقة

٥ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة خاصة بطبيعة للتجارة الأصعال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المشاريع الزميلة- في هذه الظروف، يكون للشركة لتأثير السياسات التشغيلية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة، الرقابة المشتركة أو التأثير الهام.

٦ إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة يكون لها تأثير على الربح أو الخسارة والوضع المالي للمنشأة. من الممكن أن لا تدخل المنشأة بعمليات لا تتعلق بالأطراف أصحاب العلاقة. مثال ذلك، قد تقوم شركة ببيع جزء كبير من إنتاجها إلى الشركة الأم بالتكلفة لأنها قد لا تجد عميل بديل إذا لم تشتري لشركة الأم هذه المنتجات. أيضاً لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٧ قد يتأثر الربح والخسارة والمركز المالي للمشروع بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كاف للتأثير على صليوات المشروع معد التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء العلاقات مع شريك تجاري

عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق. وأحياناً قد يستمتع أحد الأطراف عن العمل بسبب التأثير الهام لطرف آخر، على سبيل المثال، قد تصدر تعليمات لمنشأة تابعة من قبل المنشأة الأم بعدم الإنشغال بأنشطة البحث والتطوير.

٨ لهذه الأسباب، العلم بصلاحيات الأطراف ذات العلاقة، الموازنة بشكل واضح والعلاقات الشخصية من الممكن أن تؤثر على التقييم لأغراض الضريبة لعمليات المنشأة بواسطة محدي البيانات المالية، متضمنة التقييم لأغراض الأخطار في مراحل دوران المنشأة.

تعريف

٩ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

طرف ذو علاقة يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان:

- (أ) سواءاً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر:
- (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقعان تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة للزميلة)؛
- (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ أو
- (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛
- (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ * المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة)؛
- (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (نظر معيار المحاسبة الدولي ٣١ * الحصص في المشاريع المشتركة)؛
- (د) ولحد من موظفي الإدارة الرئيسية في المنشأة أو شركتها الأم؛
- (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛
- (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، أو يملك حقوق تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو
- (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.

معاملة طرف ذو علاقة تحويل موارد أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.

أعضاء عائلة الفرد المقربين هم أفراد العائلة الذين يتوقع منهم أن يؤثروا على أو أن يتأثروا بذلك الفرد في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:

(أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛

(ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و

(ج) الأشخاص الذين يعلمهم الفرد أو شريكه المحلي.

للتعويض يشمل كافة منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين) بما في ذلك منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال المقابل المنفوع مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل المقابل المنفوع بالتبعية عن الشركة الأم للمنشأة فيما ينطبق بالمنشأة. يتضمن التعويض:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحققت الدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والمواصلات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، وقاتمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛

(ج) منافع التوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الاستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع العجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهراً بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أساس الأسهم.

لتحكم القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المشروع سواء بموجب تشريع أو تلقائي.

لرقابة المشتركة بتفويض تعاقدي لتبادل لرقابة بما في ذلك الأنشطة الاقتصادية.

موظفو الإدارة الرئيسيون أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما ينطبق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (مواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.

تأثير هام (فرض هذا المعيار) القدرة على المشاركة في قرارات المشروع الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية وليس التحكم في تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق من خلال المشاركة في الملكية أو بموجب تشريع أو تلقائي.

١٠ عند النظر في علاقة كل طرف ذو علاقة محتمل، يتم إيداء الإهتمام بوجه العلاقة وليس فقط شكلها القانوني.

١١ بموجب هذا المعيار، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

(أ) شركتان، لمجرد أن لهما مدير مشترك، رغم ما ورد في الفقرتين ٣ (د) و (هـ) أعلاه، (إلا أنه من الضروري الأخذ في الاعتبار إمكانية أن يكون المدير قادراً على التأثير على سياسات الشركتين في تعاملتهما المتبادلة وتقييم هذا الاحتمال).

(ب) مشروعين صغيرين لأنهم يشتركون في الرقابة المشتركة لكثير من المشروع المشترك.

(ج) (١) الممولون،

(٢) تحادلات العمل،

(٣) مؤسسات المنافع العامة، و

(٤) الإدارات الحكومية و وكالاتها.

وذلك في مجال تعاملاتها العادية مع المشروع وبموجب تلك التعاملات فقط (برغم أنهم يمكن أن يحتلوا حرية عمل المشروع لو شاركوا في عملية صنع قراراتها)؛ و

(د) عميل، مورد، صاحب امتياز، موزع، أو وكيل عام يقوم المشروع بحجم تعامل كبير معه بفضل الإعتماد الاقتصادي الناتج عن ذلك.

الإفصاح

١٢ يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة. وتلصق المنشأة عن اسم الشركة الأم، وفي حال كان مختلفا، الطرف المسيطر الأساسي. إذا لم تتم كل من الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة لم تقوم بذلك.

١٣ لتتمكن مستخدمي البيانات المالية من تشكيل وجهة نظر حول آثار علاقات الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، من الملائم الإفصاح عن علاقة الطرف ذي العلاقة عندما تتولد السيطرة، بغض النظر عما إذا كان هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة.

١٤ يرد تحديد علاقات الأطراف ذات العلاقة بين الشركات الأم والشركات التابعة إلى جانب متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١ التي تقتضي إدراج ووصف ملائمين للإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

١٥ عندما لا تقوم الشركة الأم للمنشأة أو الطرف المسيطر الأساسي بوضع البيانات المالية المتوفرة للإستخدام العام، تقوم المنشأة بالإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة لم تقوم بذلك. وتكون ثاني أكبر شركة أم هي أول شركة أم في المجموعة تسبق الشركة الأم المباشرة التي تقوم بوضع البيانات المالية الموحدة المتوفرة للإستخدام العام.

١٦ تلصق المنشأة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل من الفئات التالية:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل؛

(ب) منافع ما بعد التوظيف؛

(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى؛

(د) منافع نهاية الخدمة؛ و

(هـ) الدفع على أسس الأسهم.

١٧ إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تلصق المنشأة عن طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة والمعلومات الخاصة بالمعاملات والأرصدة المطلقة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات

المالية. وترد متطلبات الإفصاح هذه إلى جانب المتطلبات الواردة في الفقرة ١٦ للإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسية. تتضمن الإفصاحات، كحد أدنى، ما يلي:

- (أ) مبلغ المعاملات؛
- (ب) مبلغ الأرصدة المطفة؛
- (١) البنود والشروط الخاصة بها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه في التسوية؛ و
- (٢) تفاصيل حول أية ضمانات مقدمة أو مستلمة.
- (ج) مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المطفة؛ و
- (د) المصروف المعترف به خلال الفترة فيما يتعلق بالدين المعنوية أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

١٨ يتم تقديم الإفصاحات التي تقتضيها الفقرة ١٧ بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:

- (أ) الشركة الأم؛
- (ب) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة؛
- (ج) الشركات التابعة؛
- (د) الشركات لزميلة؛
- (هـ) المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة؛ و
- (و) موظفو الإدارة الرئيسية للمنشأة أو شركتها الأم.
- (ز) الأطراف ذات العلاقة الأخرى.

١٩ إن تصنيف المبالغ مستحقة الدفع إلى، أو مستحقة القبض من، الأطراف ذات العلاقة في الفئات المختلفة كما هو مطلوب في الفقرة ١٨ هو امتداد لمتطلب الإفصاح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" لحرص الممولات لها في الميزانية العمومية أو الملاحظات. ويتم توسيع الفئات لتقديم تحليل أكثر شمولاً لأرصدة الطرف ذي العلاقة وتطبيقه على معاملات الطرف ذي العلاقة.

٢٠ فيما يلي أمثلة لحالات من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تتطلب من المشروع معد التقرير الإفصاح عنها في الفترة المتأثرة :

- (أ) مشتريات أو مبيعات سلع (تلمة أو غير تلمة الصنع)؛
- (ب) مشتريات أو مبيعات ممتلكات وأصول أخرى؛
- (ج) تقديم أو استلام خدمات؛
- (د) التأجير؛
- (هـ) ترتيبات الوكالة؛
- (و) تحويل البحث والتطوير؛
- (ز) التحويل تحت الإقتنيات المرخصة؛
- (ح) التحويل تحت الإقتنيات المالية (متضمنة القروض وحقوق المساهمين نقدًا أو عينياً)؛

(ط) مخصصات الكفالات أو الضمانات؛ و

(ي) تحديد الالتزامات على حساب منفعة المنشأة أو بوسيلة المنشأة على حساب طرف آخر.

إن مشاركة شركة أم أو شركة تابعة في خطة منافع محددة تتشارك في المخاطرة بين منشآت المجموعة هي معاملة بين أطراف ذات علاقة (انظر الفقرة ٢٤أب من معيار المحاسبة الدولي ١٩).

٢١ إن الإفصاحات التي تتم فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة وفق بنود معاملة لتلك المساعدة في المعاملات على أساس تجاري تتم فقط إذا كان من الممكن إثبات تلك الشروط.

٢٢ يمكن الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة الممثلة بالإجمال إلا إذا كان الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم آثار معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

تاريخ النفاذ

٢٣ تطبق المنشأة هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٥، فإنها ينبغي أن توضح عن تلك الحقيقة.

٢٣أ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢٠ للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين - المكاسب والخسائر الإكتوارية، خطط المجموعة والإفصاحات " لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبعد.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

٢٤ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" (المعاد صياغته عام ١٩٩٤).

الملحق

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٠

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة أبكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٤

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الرئيس	السير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس-جورج برونس
	اتطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جيلارد
	جيمس جي ليسترينج
	وارن ماكريجور
	باتريشيا لومالي
	هاري كي تشميد
	جون سميت
	جيويفري ويتينجتون
	ناتسمومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٤، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إيصاحات الأطراف ذات العلاقة" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٤. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسائلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء الدلائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصنيفات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التصنيفات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ نيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لإيصاحات الأطراف ذات العلاقة الذي ينص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٤، فإن أساس الاستنتاجات هذا لا يقوم بمنقشة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

تعويض الإدارة

استنتاج ٤ لم تتضمن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إعفاء يتعلق بالإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية. وعند وضع مسودة العرض، اقترح المجلس أنه لا ينبغي طلب الإفصاح عن تعويض الإدارة وعلاوات المصروف والبنود المشابهة التي يتم دفعها في سياق الأعمال العادي بسبب ما يلي:

(أ) إن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في بعض الإختصاصات تلتفي مبدأ إيصاحات الأطراف ذات العلاقة؛

(ب) تنشأ مسائل الخصوصية في بعض الإختصاصات حيث توجد آليات للمعاملة عدا عن الإفصاح في البيانات المالية؛ و

(ج) كان لاقضاء هذه الإفصاحات تأثير على تحديد "موظفي الإدارة الرئيسية" و"التعويض"، التي كان من المرجح أن تثير الجدل. وبالإضافة إلى ذلك، تكون قابلية مقارنة هذه الإفصاحات غير محتملة إلى أن يتم وضع متطلبات القبول لكافة أشكال التعويض.

استنتاج ٥ اعترض البعض في ردهم على مسودة العرض على الإعفاء المقترح لأنهم كانوا قلقين من أن تكون المعلومات المتعلقة بتعويض الإدارة ذات صلة باحتياجات المستخدمين من المعلومات وأن الإعفاء المرتكز على "البنود المدفوعة في سياق الأعمال العادي" قد يؤدي إلى سوء الاستخدام. إن وضع الإعفاء من الإفصاح على أساس هذا المعيار دون تحديد الشروط قد يؤدي إلى إعفاء

المعاملات الأخرى مع الإدارة من أن يتم الإفصاح عنها، لأنه يمكن هيكلتها جميعها كتعويض مدفوع في السياق المعادي للمعاملات المنشأة. وقد ناقش المجابون أن مثل هذا الإعفاء يمكن أن يؤدي إلى سوء الاستعمال لأنه قد ينطبق على أية معاملات مع الإدارة.

استنتاج ٦ أقتنع المجلس بأراء المجابون حول مسودة العرض وقرر أن المعيار ينبغي أن يقتضي الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بسبب ما يلي:

(أ) المبدأ الذي يؤكد على المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بأن يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأن موظفي الإدارة الرئيسية هم أطراف ذوي علاقة بالمنشأة.

(ب) يعتبر تعويض موظفي الإدارة الرئيسية ذو صلة بالقرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية عندما يعمل مبلغ مادي، ويعد هيكل ومبلغ التعويض دوافع رئيسية في تنفيذ المعاملة التجارية.

(ج) إن فائدة هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية يتجاوز الإغتراف المحتمل لتقابلية المقارنة التي تنتج من غياب متطلبات الإعراف والقياس لكافة أشكال التعويض.

استنتاج ٧ يعتقد المجلس أنه على الرغم من أن بعض الاختصاصات تتضمن عمليات الموافقة على تعويض موظفي الإدارة الرئيسية في محاولة لضمان نتيجة على أساس تجاري، إلا أنه من الواضح أن بعض الاختصاصات لا تتضمن ذلك. علاوة على ذلك، على الرغم من أن عمليات الموافقة لتعويض الإدارة قد ترتبط بأطراف أخرى مثل المساهمين أو المستثمرين، قد لا يزال موظفي الإدارة الرئيسية يملكون مدخلات هامة، بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أن الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية يحسن من الشفافية وقابلية المقارنة، وبالتالي يُمكن مستخدمي البيانات المالية من إجراء تقييم أفضل لأثر هذا التعويض على المركز المالي للمنشأة وأرباحها أو خسائرها. ولاحظ المجلس كذلك أن تعريف موظفي الإدارة الرئيسية والإرشادات حول التعويض الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ منافع الموظفين تعد كافية لتمكين المنشآت من الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة.

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة

استنتاج ٨ أعنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في:

- (أ) البيانات المالية للشركة الأم عندما يتم توفيرها أو نشرها مع البيانات الموحدة؛ و
(ب) والبيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا تم تأسيس شركتها الأم في نفس البلد وتقدم البيانات المالية الموحدة في تلك البلد.

استنتاج ٩ أقتراح المجلس في مسودة العرض المستمر في إعفاء البيانات المالية المنفصلة للشركات الأم والبيانات المالية للشركات التابعة المملوكة بالكامل من الإفصاحات حول أية أطراف ذات علاقة في ظروف محددة. واقترح أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المطقة للخاصة بالطرف ذي العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل قد لا يكون مطلوباً، إلا في حال كتبت هذه البيانات متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة الخاصة بالمنشأة.

استنتاج ١٠ قرر المجلس أن يستبقى على هذا الإغفاء لمسودة العرض حتى لا يتم بشكل غير ملائم فرض أعباء زائدة على المنشآت التي يقتضي منها القانون إعداد بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولاحظ المجلس أنه يمكن للمستخدمين في بعض الظروف أن يجدوا معلومات كافية حول أهدافهم المتعلقة بشركة تابعة معينة إما من البيانات المالية الخاصة بها أو البيانات المالية الموحدة للمجموعة. بالإضافة على ذلك، عادة ما يملك مستخدمو البيانات المالية للشركة التابعة معلومات أكثر أو يستطيعون الوصول إليها. ولاحظ المجلس كذلك أنه ينبغي على المستخدمين أن يدركوا بأن المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل يمكن أن تتأثر بشكل كبير بعلاقة الشركة التابعة مع شركتها الأم.

استنتاج ١١ اعترض البعض في رددهم على مسودة العرض على هذا الإغفاء، على أساس أن الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة للأطراف ذات العلاقة عبارة عن معلومات أساسية للمستخدمين الخارجيين الذين يحتلون إلى أن يكونوا على علم بمستوى الدعم الذي تقدمه الأطراف ذات العلاقة. ونقلت المجابون أيضاً أن البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن عرضها على أساس مستقل. لذلك، فإن البيانات المالية المعدة على أساس هذا الإغفاء المقترح قد لا تحقق عرضاً عادلاً دون إفصاحات الأطراف ذات العلاقة.

استنتاج ١٢ اقتنع المجلس بتلك النقاشات وقرر أن يقتضي الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المتعلقة للأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولية ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزمنية" ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

استنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن البيانات المالية للمنشأة التي تعد جزءاً من المجموعة الموحدة قد تحتوي على آثار المعاملات الشاملة ضمن المجموعة. وبالفعل فإنه من المحتمل أن تتسبب كافة الإيرادات والمصاريف لتلك المنشأة من معاملات الأطراف ذات العلاقة. وتوصل المجلس إلى أن الإفصاحات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٢٤ تعد أساسية لفهم المركز المالي والأداء المالي لتلك المنشأة ولذلك ينبغي أن تكون مطلوبة للبيانات المالية المنفصلة المعروضة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

استنتاج ١٤ يعتقد المجلس أيضاً أن الإفصاح عن هذه المعاملات هو أمر أساسي لأن المستخدمين الخارجيين بحاجة إلى معرفة العلاقات الداخلية بين الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك مستوى الدعم المقدم من الأطراف ذات العلاقة، حتى تساعد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٦ مع محتويات النسخة الحالية من نص المعيار. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول على نطاق واسع نفس الموضوع على الرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٤	الفقرة الحالية في المعيار ٢٤
١	٢	١٣	لا يوجد	٢٥	لا يوجد
٢	١١، ٩	١٤	لا يوجد	٢٦	٢٣
٣	٩	١٥	لا يوجد	لا يوجد	١
٤	٨	١٦	لا يوجد	لا يوجد	٣
٥	٩	١٧	لا يوجد	لا يوجد	٨
٦	١١	١٨	لا يوجد	لا يوجد	١٠
٧	٥	١٩	٢٠	لا يوجد	١٦-١٤
٨	٦	٢٠	١٢	لا يوجد	١٩، ١٨
٩	٧	٢١	١٣	لا يوجد	٢١
١٠	لا يوجد	٢٢	١٧	لا يوجد	٢٤
١١	لا يوجد	٢٣	لا يوجد		
١٢	لا يوجد	٢٤	٢٢		

معيار المحاسبة الدولي ٢٦

المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد

يعتبر هذا المعيار ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد هذا التاريخ.

المحتويات

التقررات

معايير المحاسب الدولي ٢٦

المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد

٧- ١	النطاق
١٢- ٨	تعريف
١٦-١٣	برامج المساهمات المحددة
٣١-١٧	برامج المنافع المحددة
٢٦-٢٣	القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة
٢٧	تكرار التقييم الاكتواري
٣١-٢٨	محتوى التقرير
٣٦-٣٢	جميع البرامج
٣٣-٣٢	تقييم أصول البرامج
٣٦-٣٤	الإفصاح
٣٧	تاريخ النفاذ

إن معايير المحاسبة الدولية رقم ٢٦ "المحاسبة والتقرير عن برنامج منافع التقاعد" مبين في الفقرة ١-٣٧. تتناول جميع الفترات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولية رقم ٢٦ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و لطلاب تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولية ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معايير المحاسبة الدولية ٢٦

المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في التقرير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.
- ٢ يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يستند هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة تقرير منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كافة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.
- ٣ يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة والتقرير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير إلى الأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.
- ٤ يهتم المعيار المحاسبي الدولي ١٩ "منافع الموظفين"، بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي ١٩.
- ٥ قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون له مجلس أمناء أو لا يكون، تتفج إليه المساهمات وتتفج منه منافع التقاعد يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.
- ٦ تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل كما هي بترتيبات الاستثمار الخاصة، وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان التعاقد مع شركة التأمين بالإسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن التزام منفعة التقاعد.
- ٧ لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

تعريف

- ٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
- برامج منافع التقاعد هي ترتيبات يوفر المشروع بموجبها لموظفيه منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو ك مبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديمها مسبقاً قبل التقاعد بناءً على شروط وثيقة أو من ممارسات المشروع.

برامج المساهمات المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناءً على مساهمات المشروع في صندوق التقاعد مع الأخذ بالإعتبار علاوة استثمار الصندوق.

برامج المنافع المحددة هي برامج منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي يجب دفعها كمنافع تقاعد بموجب صيغة حسابية معتمدة على رواتب الموظفين و/أو سنوات خدمتهم.

التمويل يعني تحويل أصول إلى كيان مستقل (صندوق التقاعد) عن المشروع لأجل الوفاء بالالتزامات المستقبلية الخاصة بدفع منافع التقاعد.

ولغرض هذا المعيار تستخدم المصطلحات التالية كذلك:

المشاركين هم أعضاء برنامج منافع التقاعد والآخرين الذين تحق لهم المنافع بموجب البرنامج.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع هي أصول البرنامج ناقص الالتزامات عدا القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة.

القيمة الإكتوارية الحالية لمنافع التقاعد الموعودة هي القيمة الحالية لدفعات برنامج التقاعد المتوقعة إلى الموظفين الحاليين والمباشرين والتي تعزى لخدمتهم المقدمة سابقاً.

المنافع المكتسبة وهي منافع لا يتوقف استحقاقها ، بموجب شروط برنامج التقاعد على استمرار التوظيف.

٩ بعض برامج منافع التقاعد يربعاها لطراف أخرى غير أصحاب العمل، وينطبق هذا المعيار على تقارير مثل هذه البرامج.

١٠ تبني غالبية برامج منافع التقاعد على اتفاقيات رسمية، ورغم أن بعض البرامج غير رسمية إلا أنها تكتسب درجة من الإلتزام نتيجة لممارسات أصحاب العمل. وبينما تسمح بعض البرامج لأصحاب العمل بتقليص التزاماتهم بموجب البرامج إلا أنه يصعب عادة على صاحب العمل إلغاء البرنامج، إذا رغب بالإبقاء على الموظفين. تنطبق أسس المحاسبة والتقارير عن البرامج غير الرسمية كما هي على الرسمية.

١١ تشترط كثير من برامج منافع التقاعد إنشاء صناديق منفصلة تدفع لها المساهمات وتدفع منها المنافع يمكن أن تدور هذه الصناديق من قبل أطراف تعمل بشكل مستقل في إدارة أصول الصندوق. تسمى هذه الأطراف بالأمناء في بعض البلدان. يستخدم مصطلح الأمين في هذا المعيار لوصف مثل هذه الأطراف بعض النظر عما إذا تم إنشاء أمانة أم لا.

١٢ توصف برامج منافع التقاعد عادة إما كبرامج مساهمات محددة أو ببرامج منافع محددة ولكل منها خصائصه المميزة. إلا أنه توجد أحياناً برامج تحتوي على خصائص من النوعين. تعتبر مثل هذه البرامج المختلطة برامج منافع محددة لأغراض هذا المعيار.

برامج المساهمات المحددة

١٣ يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لمسيمة التمويل.

١٤ بموجب برنامج المساهمة المحددة، يتحدد مبلغ منافع المشارك المستقبلية بناء على المساهمات من صاحب العمل، أو المشارك، أو الإثنين معاً، وكفاءة التشغيل وإيرادات إستثمارات الصندوق. ينتهي عدة التزام رب العمل بتلبية المساهمات إلى الصندوق، ولا يتطلب الأمر عادة نصيحة إكتواري رغم أنها أحياناً تستخدم لتقدير المنافع المستقبلية التي يمكن تحقيقها بناء على المساهمات الحالية والمستويات المتغيرة للمساهمات المستقبلية وإيرادات الإستثمار.

١٥ إن المشاركون مهتمون بنشاطات البرنامج لأنها تؤثر مباشرة في مستوى منافعهم المستقبلية. وهم مهتمون في معرفة ما إذا تم استلام المساهمات وممارسة الرقابة المناسبة عليها لحماية حقوق المستفيدين، كما أن رب العمل مهتم بكفاءة وعدالة عمل البرنامج.

١٦ إن الهدف من التقرير عن برنامج المساهمة المحددة هو توفير معلومات بشكل دوري عن البرنامج واداء الإستثمارات، ويتحقق ذلك الهدف عادة بتزويد تقرير يشمل التالي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة في الفترة وتأثير أية تغيرات متوقعة بالبرنامج، وعضويته وشروط وحالاته؛

(ب) بيانات عن الصليات واداء الإستثمار للفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛ و

(ج) وصف لسياسات الإستثمار.

برامج المنافع المحددة

١٧ يجب أن يحتوي تقرير برنامج المنفعة المحددة بما على :

(أ) قائمة تظهر ما يلي:

(١) صفاتي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(٢) القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة؛ و

(٣) الزيادة أو العجز الناتج؛ أو

(ب) قائمة بصفاتي الأصول المتوفرة للمنافع شاملة بما :

(١) ملاحظة تصفح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع المكتسبة وغير المكتسبة؛ أو

(٢) إشارة إلى هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرفق.

إذا لم يتم تحضير تقييم إكتواري بتاريخ التقرير، يجب استخدام أحدث تقييم متوفر كأساس مع الإفصاح عن تاريخ ذلك التقييم.

١٨ لأغراض الفقرة ١٧، يجب أن تحدد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج بالتسمية للخدمات لتاريخه مستخدمين إما مستويات الرواتب الحالية أو مستويات الرواتب المتوقعة مع الإفصاح عن الأسس المستخدم. كما يجب الإفصاح عن أثر

أي تغيرات في الفرضيات الإكتوارية التي كان لها تأثير هام على القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

١٩ يجب أن يشرح التقرير العلاقة بين القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة وصافي الأصول المتولدة للمنافع، وسياسة تمويل المنافع الموعودة.

٢٠ في برنامج المنفعة المحددة يحدد دفع منافع التقاعد الموعودة على المركز المالي للبرنامج وعلى قدرة المساهمين على عمل مساهمات مستقبلية للبرنامج، كما تعتمد على أداء الإستثمار وكفاءة عمل البرنامج.

٢١ يحتاج برنامج المنفعة المحددة لنصيحة الإكتواري الدورية لتحديد الحالة المالية للبرنامج ، ولإعادة النظر في الفرضيات واقتراح مستويات المساهمات المستقبلية.

٢٢ إن الهدف من التقرير عن برنامج المنفعة المحددة هو توفير المعلومات الدورية حول الموارد المالية ونشاطات البرنامج المعقدة في تقييم العلاقات بين جميع الموارد ومنافع البرنامج عبر الزمن، ويتحقق هذا الهدف عادة بتزويد تقرير يشمل على ما يلي:

(أ) وصف للنشاطات المهمة خلال الفترة وتأثير أية تغيرات مرتبطة بالبرنامج، وعضويته وشروطه وحالته؛

(ب) بيانات عن الصليات وأداء الإستثمار خلال الفترة والمركز المالي للبرنامج في نهاية الفترة؛

(ج) معلومات لكتوارية إما كجزء من الفروقات المالية أو بواسطة تقرير منفصل؛ و

(د) وصف لمساهمات الإستثمار.

القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

٢٣ يمكن احتساب القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة لبرنامج منافع التقاعد والتقرير عنها باستخدام مستويات فروقات الحالية أو مستويات الروقات المتوقعة حتى فترة تقاعد المشاركين.

٢٤ تضم أساليب تبلي أسلوب مستوى الرقاب الحالي ما يلي:

(أ) يمكن احتساب الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (وهي مجموع المبالغ التي تعزى في الوقت الحاضر لكل مشارك في البرنامج) بموضوعية أكثر مما لو استخدمت مستويات الرقاب المتوقعة ذلك لأنها تتضمن عدد أقل من الفرضيات؛

(ب) تصبح زيادات المنافع التي تعزى لزيادة الرقاب التزاماً على الخطة في الوقت الذي يزداد فيه الرقاب؛ و

(ج) إن مبلغ القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على مستويات الروقات الحالية عادة ما يكون أقرب إلى المبلغ المستحق في حال انتهاء أو عدم استمرار البرنامج.

٢٥ تضم الأساليب المصطلة لتبلي أسلوب مستوى الرقاب المتوقع ما يلي:

(أ) يجب أن تعد المعلومات المالية على أساس افتراض الإستمرارية، بغض النظر عن الفرضيات والتغيرات التي يجب أن توضع ؛

(ب) بموجب برامج الرواتب النهائية، فإن المنافع تتحدد بالرجوع إلى الرواتب عند أو بالقرب من تاريخ التقاعد، وعليه يجب التنبؤ بالرواتب ومستويات المساهمة ومعدلات العائد المستقبلية؛ و

(ج) إن عدم استخدام الرواتب المتوقعة، عندما يكون معظم التمويل على توقعات الرواتب، سيؤدي إلى التقرير بوضوح أن البرنامج ممول بالزيادة في حين أن الخطة غير ممولة بالزيادة، أو يظهر ممولا بشكل مناسب بينما في الواقع هناك عجز في التمويل.

٢٦ يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على الرواتب الحالية في تقرير البرنامج لتوضيح الإنترالم مقابل المنافع المكتسبة حتى تاريخ تقرير البرنامج، في حين يجري الإفصاح عن القيمة الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة بناءً على الرواتب المتوقعة لتوضيح حجم الإنترالم المتوقع على أساس افتراض الإستمرارية والذي هو عادة لاسل التمويل. بالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، فإن الحاجة قد تدعو لإعطاء شرح كافي لتوضيح السياق الذي يجب أن تقرأ ضمنه القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وقد تكون هذه التوضيحات على شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلي المخطط له وسيلة للتمويل المعتمدة على تنبؤات الرواتب، والتي يمكن أن تكون من ضمن المعلومات المالية أو في تقرير الإكتواري.

تكرار التقييم الإكتواري

٢٧ في كثير من البلدان لا يجري الحصول على التقييم الإكتواري أكثر من مرة كل ٣ سنوات فإذا لم يتم إعداد التقييم الإكتواري في تاريخ التقرير، يستخدم أحدث تقييم كأساس ويتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتوى التقرير

٢٨ بالنسبة لبرامج المنافع المحددة، تقدم المعلومات في أحد الأشكال التالية والتي تحسب مملسات مختلفة في الإفصاح والعرض للمعلومات الإكتوارية:

(أ) يتم تضمين التقرير قائمة تظهر صافي الأصول المتوفرة للمنافع، والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة والزيادة أو العجز الناتج. ويتضمن تقرير البرنامج كذلك قوائم التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع والتغيرات والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. ويمكن أن يتضمن التقرير كذلك تقريراً إكتواريًا مفصلاً يؤيد القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛

(ب) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع. ويفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في إيضاحات القوائم. ويمكن أن يضم التقرير كذلك تقريراً من الإكتواري يدعم القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة؛ و

(ج) تقرير يشمل قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع وقائمة التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مع إظهار القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل.

في كل طريقة من طرق تقديم المعلومات المبينة أعلاه يمكن أن يصابح التقرير تقرير أمناء على شكل تقرير إداري أو تقرير مدراء وكذلك تقرير إستثماري.

٢٩ يعتقد المؤيدون للنماذج الموصوفة في الفقرتين ٢٨ (أ) و٢٨(ب) أن التحديد الكمي لمنافع التقاعد الموعودة ومعلومات أخرى مزودة تحت تلك الأساليب تساعد مستخدمي البيانات على تخمين الوضع الجاري للبرنامج واحتمالية مواجهة التزامات البرنامج. كما يعتقدون أن التقارير المالية يجب أن تكون تامة بنفسها ولا تعتمد على الجداول المصاحبة. ولكن البعض يعتقد أن النموذج الموصوف في ٢٨(أ) يمكن أن يعطي الشعور بوجود التزلم، بينما لا تمتلك القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع الموعودة كافة خصائص الإلتزام برأيهم.

٣٠ يعتقد أولئك الذين يفضلون النموذج الموصوف في ٢٨(ج) أن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة يجب أن لا تدخل في قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع كما في النموذج الموصوف في فقرة ٢٨ (أ) أو حتى يفسح عنها في إيضاح كما في ٢٨(ب)، لأنها سوف تقارن مباشرة مع أصول البرنامج ومثل هذه المقارنة قد لا تكون صحيحة. انهم يؤكدون أن الإكتواريون لا يقارنون بالضرورة القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة مع القيمة السوقية للإستثمارات ولكن ربما بدلاً من ذلك يخمنون القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الإستثمارات. لذلك يعتقد مؤيدوا هذا النموذج أن مثل هذه المقارنة من غير المحتمل أن تعكس تخمين إكتواري كلي للبرنامج ويمكن أن يساء فهمها. كذلك يعتقد البعض، بغض النظر عن كونها محددة بمبالغ، أن المعلومات عن منافع التقاعد الموعودة يجب أن يحويها تقرير إكتواري منفصل حيث يمكن توفير التوضيح المناسب.

٣١ يقل هذا المعيار وجهة النظر المؤيدة للسماح بالإصباح عن المعلومات المتعلقة بمنافع التقاعد الموعودة في تقرير إكتواري منفصل. ويرفض الحجج ضد التحديد الكمي للقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وعليه يعتبر النموذجين الموصوفين في ٢٨(أ) و٢٨(ب) مقبولين بموجب هذا المعيار، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الموصوف في ٢٨(ج) طالما أن المعلومات المالية فيه مصحوبة بتقرير إكتواري يتضمن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع برامج التقاعد الموعودة وفيها إشارة إلى التقرير الإكتواري.

جميع البرامج

تقييم أصول البرنامج

٣٢ يجب إثبات إستثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة. في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لإستثمارات البرنامج فيجب الإصباح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

٣٣ في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة عادة ما تكون للقيمة السوقية لأن هذا يعتبر المقياس الأكثر فائدة للأوراق المالية بتاريخ التقرير وعن أداء الإستثمار خلال الفترة. أما بالنسبة لتلك الأوراق المالية التي لها قيمة استرداد ثابتة والتي تم الحصول عليها لمقابلة التزامات البرنامج، أو أجزاء محددة منه، يمكن أن تثبت بمبالغ تبني على قيمة استردادها النهائية مفترضين معدل عائد ثابت حتى الإستحقاق. وفي حالة عدم إمكانية تقدير قيمة عادلة، لإستثمارات البرامج مثل تملك مشروع بالكامل،

فيجب الإفصاح لماذا لم تستخدم القيمة العادلة. وإذا تم إثبات الاستثمارات بمبالغ تختلف عن القيمة السوقية أو القيمة العادلة، فيجب الإفصاح عن القيمة للعائلة أما بالنسبة للأصول المستخدمة في عمليات صندوق التقاعد فتتم المحاسبة عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق عليها.

الإفصاح

٣٤ يجب أن يشمل تقرير برنامج منافع التقاعد، سواء كان برنامج منفعة محددة أو برنامج مساهمة محددة، على المعلومات التالية:

- (أ) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛
- (ب) تلخيص للسياسات المحاسبية الهامة؛ و
- (ج) وصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة.

٣٥ تشمل تقارير برنامج منافع التقاعد على التالي، إذا انطبق ذلك :

- (أ) قائمة صافي الأصول المتوفرة للمنافع مفصصة عن:
 - (١) الأصول في نهاية الفترة مصنفة بشكل مناسب؛
 - (٢) لأسس تقييم الأصول؛
 - (٣) تصنيفات أي استثمار منفرد تتجاوز إما ٥% من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو ٥% من أي صنف أو نوع من الأوراق المالية؛
 - (٤) تصنيفات عن أي استثمار في المشروع صلبه للصل؛ و
 - (٥) الإلتزامات عدا القيمة الحالية الإكثورية لمنافع التقاعد الموعودة.
- (ب) قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع مظهرة ما يلي:
 - (١) مساهمات صاحب الصل؛
 - (٢) مساهمات الموظفين؛
 - (٣) دخل الاستثمار مثل الفائدة ولرباح الأسهم؛
 - (٤) إيرادات أخرى؛
 - (٥) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (موزعة، على سبيل المثال، على تقاعد، ومنافع وفاة أو عجز، ونفقات إجمالية مقطوعة)؛
 - (٦) المصاريف الإدارية؛
 - (٧) المصاريف الأخرى؛
 - (٨) الضرائب على الدخل؛
 - (٩) أرباح وخسائر التخلص من الاستثمارات والتغيرات في قيمة الاستثمارات؛ و
 - (١٠) التحويلات من وإلى برنامج لآخر.
- (ج) وصف لسياسة التمويل؛

(د) بالنسبة لبرنامج المنفعة المحددة، القيمة الحالية الإكوتارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع المكتسبة والمنافع غير المكتسبة) المبينة على المنافع الموعودة بموجب شروط البرنامج، وعلى الخدمات المقدمة لتاريخه باستخدام إما مستويات الراتب الحالية أو مستويات الراتب المتوقعة، ويمكن أن تشمل هذه المعلومات في تقرير إكوتاري مصاحب يقرأ مع المعلومات المالية ذات العلاقة؛ و

(هـ) بالنسبة لبرنامج المنفعة المحددة، وصف للفرضيات الإكوتارية المهمة التي وضعت والطريقة المستخدمة لاحتساب القيمة الحالية الإكوتارية لمنافع التقاعد الموعودة.

٣٦ يضم تقرير برنامج منفعة التقاعد وصفاً للبرنامج إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، ويمكن أن يحتوي على ما يلي:

- (أ) أسماء أصحاب العمل ومجموعات الموظفين المغطاة؛
- (ب) عدد المشاركين الذين يستلمون منافع وعدد المشاركين الآخرين، مصنفين بشكل ملائم؛
- (ج) نوع البرنامج - مساهمة محددة أو منفعة محددة؛
- (د) ملاحظة عما إذا كان المشاركون يساهمون في البرنامج؛
- (هـ) وصف لمنافع التقاعد الموعودة للمشاركين؛
- (و) وصف لأي شروط لإنهاء البرنامج؛ و
- (ز) تغييرات في البنود (أ) إلى (و) خلال الفترة المغطاة بالتقرير.

أنه ليس من غير الشائع أن يشار إلى وثائق أخرى تكون متوفرة للمستخدمين ويكون البرنامج موصوف فيها، وتشمل فقط معلومات عن تغييرات لاحقة في التقرير.

تاريخ التفاضل

٣٧ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على القوائم المالية لبرنامج منافع التقاعد التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٨٨ أو ما بعد ذلك.

معيـار المحاسبة الدولي ٢٧

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلنة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة	١٤-مقدمة ١٤
معايير المحاسبة الدولية ٢٧	
القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	
النطاق	٣-١
تعريف	٨-٤
عرض القوائم المالية الموحدة	١١-٩
نطاق القوائم المالية الموحدة	٢١-١٢
إجراءات التوحيد	٣٦-٢٢
المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة	٣٩-٣٧
الإفصاح	٤٢-٤٠
تاريخ النفاذ	٤٣
محب بيلفت أخرى	٤٥-٤٤
الملحق	
التعليقات على بيلفت أخرى	
مصادقة المجلس على معايير المحاسبة الدولية ٢٧	
أساس الإستنتاجات	
إرشادات التنفيذ	
جدول التوافق	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ "الفرق المالية الموحدة والمنفصلة" مبين في الفقرة ١-٤٥. تتسبب في جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". وتقدم هذه أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "قوائم الموحدة والمنفصلة" محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المنقح عام ٢٠٠٠) "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة" ويجب أن يطبق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل للتطبيق المبكر للمعيار. ويحل المعيار أيضا محل تفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٢٣ "التوحيد وطريقة حقوق الملكية - حقوق التصويت المحتملة وتوزيع حصص الملكية".

أسباب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٧

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ للمحل هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال تحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسللات والانتقادات حول المعيار التي أثارها مشروع الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة. وكان يهدف المشروع إلى تقليل أو إلغاء البديل والفنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير، وتناول بعض قضايا المقاربة، والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، كان الهدف الرئيسي للمجلس هو تقليل البديل في محاسبة الشركات التابعة في البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لتوحيد الشركات التابعة للورد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي أثناء التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

النطاق

مقدمة ٥ ينطبق المعيار على محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك، والشركات لزميلة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر. لذلك تم تعديل عنوان المعيار كما هو موضح في الفقرة ١.

الإعفاءات من توحيد الاستثمارات في الشركات التابعة

مقدمة ٦ يحل المعيار الإعفاء من إعداد البيانات المالية الموحدة. وقد تم تعديل الفقرة ٨ في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (الأنقرة ١٠) بحيث لم تعد الشركة الأم بحاجة لتقديم البيانات المالية الموحدة إذا:

- (أ) كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو كانت الشركة الأم شركة تابعة مملوكة جزئيا من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافا لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بإعداد بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛
- (ب) إذا كان لوفت الدين أو لوفت حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

- (ج) إذا لم تَمَّ الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي صنف من الأوراق في سوق علم؛ و
- (د) إذا قامت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمثل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

يوضح المعيار المتطلبات الخاصة بالشركة الأم المخفية من إعداد البيانات المالية الموحدة عندما تختار الشركة الأم، أو تلتزمها الأنظمة المحلية، بتقديم البيانات المالية المنفصلة (انظر الفقرتين ١٣ و ١٤).

السيطرة المؤقتة

مقدمة ٧ لا يتطلب المعيار توحيد شركة تابعة مستملكة عندما يكون هناك دليل بأن السيطرة ستكون مؤقتة. وعلى كل حال، يجب أن يتوفر دليل بأنه تم استهلاك الشركة الفرعية بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهراً وأن الإدارة تبحث بشكل جدي عن مشتري. إضافة إلى ذلك، تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وإذا لم يتم التصرف بالشركة التابعة التي استنتيت مسبقاً من التوحيد خلال ١٢ شهر، يجب توحيدها من تاريخ الاستهلاك ما لم تنطبق ظروف محددة على نطاق ضيق.

مقدمة ٨ يشترط المعيار بأن متطلبات توحيد الإستثمارات في الشركات التابعة يطبق على مؤسسات رأس مال مخاطر وصناديق الإستثمار المشترك وصناديق الإئتمان والمنشآت المعاملة. وقد تم إضافة هذا للتوضيح.

مقدمة ٩ لا يسمح لمنشأة بأن تستنتي من التوحيد منشأة لا تزال تسيطر عليها فقط لأن تلك المنشأة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد تضعف بشكل كبير قدرتها على نقل الأموال إلى الشركة الأم. ولا بد من غياب الرقابة حتى يحصل الإستثناء.

إجراءات التوحيد

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ١٠ يتطلب المعيار من المنشأة دراسة وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو للتحويل حالياً عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى. تم تضمين هذا المتطلب سابقاً في النصير رقم ٣٣ الذي تم استبداله.

السياسات المحاسبية

مقدمة ١١ يتطلب المعيار من المنشأة إستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ عن المعاملات المعاملة والأحداث الأخرى في ظروف معاكلة. وقد قدمت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ استثناء من هذا المتطلب عندما كان "من غير العملي إستخدام سياسات محاسبية موحدة".

في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ - الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والمبيعات المتوقعة". وهذا المعيار تم بإلغاء إستثناءات النطاق وإزالة الإغناء من الإجماع عندما تكون الرقابة مؤقتة. أنظر أسس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لإستثمارات أخرى.

حقوق الأقلية

مقدمة ١٢ يتطلب هذا المعيار من المنشأة عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وبالرغم من أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أعادت عرض حقوق الأقلية ضمن الإئتمانات، إلا أنها لم تتطلب العرض ضمن حقوق الملكية.

البيانات المالية المنفصلة

مقدمة ١٣ يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والمنشآت الزميلة عندما تختار المنشأة، أو تلزمها الأنظمة المحلية، بعرض البيانات المالية المنفصلة. كما يتطلب أن تتم محاسبة هذه الإستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

مقدمة ١٤ يحافظ المعيار على بديل لمحاسبة هذه الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر. غير أن المعيار يدرج على أنه في حالة قيام منشأة بمحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة غير الموحدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في بياناتها المالية الموحدة، فوجب أن تفعل ذلك أيضا في بياناتها المالية المنفصلة.

معايير المحاسبة الدولية ٢٧

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المنشأة الأم.
- ٢ لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن ضم الأعمال وتأثير على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن اندماج الأعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣: اندماج الأعمال).
- ٣ كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك، والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة، أو أنها تحتاج لمتطلبات المنشأة الداخلية، لعرض قوائم مالية منفصلة.

تعريف

- ٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
 - البيانات المالية الموحدة** هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكتبتها لمشروع واحد.
 - السيطرة** هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.
 - طريقة التكلفة** هي طريقة محاسبة يسجل بموجبها الاستثمار بالتكلفة ويعكس بيان الدخل الربح من الاستثمار فقط بمقدار ما يستلمه المستثمر من توزيعات من صافي الأرباح المتراكمة للمنشأة المستثمر بها الناشئة بعد التملك. إن التوزيعات تستلم بالزيادة مثل كالربح المغطي للاستثمارات والمعترف به كخصم من تكلفة الاستثمار.
 - المجموعة** هي المنشأة الأم وكافة المشاريع التابعة لها.
 - حقوق الأقلية** هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المشروع التابع التي تعزى للخصص غير المملوكة من قبل المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة.
 - المنشأة الأم** هي المشروع الذي له منشأة تابعة أو أكثر.
 - البيانات المالية المنفصلة** هي تلك البيانات التي تعرضها الشركة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، تتم فيها محاسبة الاستثمارات على أساس حقوق الملكية المباشرة بدلا من محاسبتها على أساس الاستثمارات المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.
 - المنشأة التابعة** هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثال ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع آخر (تعرف عادة باسم المنشأة الأم).

- ٥ يجوز أن تكون الشركة الأم أو شركتها التابعة مستثمرا في شركة زميلة أو مشاركا في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك. في مثل هذه الحالات، يتم أيضا إعداد البيانات المالية الموحدة المعدة والمعروضة

وفقاً لهذا المعيار بحيث تمثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

- ٦ بالنسبة للمنشأة كما وصفت في الفقرة ٥، تكون البيانات المالية المنفصلة هي تلك المعدة والمعروضة إضافة إلى البيانات المالية المشار إليها في الفقرة ٥. ليس من الضروري إلحاق أو إرفاق البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات.
- ٧ إن البيانات المالية للمنشأة ليس لها شركة تابعة أو شركة زميلة أو مصلحة مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.
- ٨ يجوز للشركة الأم التي يتم إغلاؤها وفقاً للفقرة ١٠ من عرض البيانات المالية الموحدة أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها البيانات المالية الوحيدة لها.

عرض القوائم المالية الموحدة

- ٩ على المنشأة الأم، غير تلك المذكور في الفقرة ١٠، أن تعرض بيانات مالية موحدة، التي توجد فيها إستثماراتها^١، المنشآت التابعة بموجب هذا المعيار.
- ١٠ لا تحتاج الشركة الأم إلى عرض البيانات المالية الموحدة فقط إذا:
 - (أ) كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن الشركة الأم لا تقوم بعرض بيانات مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك؛
 - (ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (إفسي بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛
 - (ج) إذا لم تقيم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأوراق في سوق عام؛ و
 - (د) إذا قامت الشركة الأم المنتهية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وتمثل للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ١١ إن الشركة الأم التي تختار وفقاً للفقرة ١٠ عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وتعرض فقط البيانات المالية المنفصلة، تمثل للفرق ٣٧-٤٢.

نطاق القوائم المالية الموحدة

- ١٢ تشمل البيانات المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم.^٢

^١ إذا حققت شركة تابعة، عند الإستهلاك، معايير تصنيفها على أنه محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والسيارات المتوقفة، وتم محاسبتها وفقاً لذلك المعيار.

١٣ يفترض وجود السيطرة عندما تملك الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع باستثناء بعض الظروف الاستثنائية عندما يمكن إثبات أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة. وتتوفر السيطرة أيضاً حتى عند امتلاك المنشأة الأم النصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك :

- (أ) سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين؛
- (ب) القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية؛
- (ج) القدرة على تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل؛ أو
- (د) قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

١٤ يمكن للمنشأة أن تمتلك ضمانات أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عالية أو إلى أدوات مماثلة أخرى يمكن أن تعطي للمنشأة، إذا تمت ممارستها أو تحويلها، سلطة التصويت أو تقليل سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى (حقوق التصويت المحتملة). يؤخذ في الاعتبار وجود أو أثر حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حالياً، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من قبل منشأة أخرى، عند تقييم ما إذا كان للمنشأة سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى. إن حقوق التصويت المحتملة ليست قليلة للممارسة أو التحويل حالياً إذا لم يكن من الممكن، على سبيل المثال، ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلها أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

١٥ في تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في السيطرة، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأي اتفاقيات تعاقدية أخرى سواء اعتبرت منفردة أو مجتمعة) التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٦ [تم إلغاؤها]

١٧ [تم إلغاؤها]

١٨ [تم إلغاؤها]

١٩ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المستثمر هو عبارة عن مؤسسة رأس مال مخاطر، أو صندوق استثمار مشترك أو صندوق ائتمان أو منشأة مماثلة.

٢٠ لا تستثنى الشركة التابعة من التوحيد لأن أنشطتها التجارية تختلف عن تلك الخاصة بالمنشآت الأخرى في المجموعة. ويتم تقديم المعلومات ذات الصلة من خلال توحيد مثل هذه الشركات التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة حول الأنشطة التجارية المختلفة للشركات التابعة. على

* انظر أيضاً الفصل - ١٢ : توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص.

سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول قطاعات" في توضيح أهمية الأنشطة التجارية المختلفة في المجموعة.

٢١ تتخذ الشركة الأم السيطرة عندما تكتسب سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. يمكن أن يحدث فقدان السيطرة مع أو بدون حدوث تغيير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. يمكن أن يحدث ذلك، مثلاً، عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة حكومة أو محكمة أو مدير أو مشروع. ويمكن أن يحدث ذلك أيضاً نتيجة لاتفاقية تعاقبية.

إجراءات التوحيد

٢٢ عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للأب ومنشأتها التابعة بنداً بنداً بواسطة إضافة البنود المتماثلة من الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض. وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمشروع واحد، يجب القيام بالخطوات التالية:

(أ) حذف القيمة المرحلة لإستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال"، والذي يبين أيضاً المعالجة لأي شهرة ناتجة)؛

(ب) تعريف حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يحرز لملكي المنشأة الأم؛ و

(ج) تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل المنشآت التابعة وعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصلة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم المنشأة الأم. تتألف حقوق الأقلية في صافي الأصول من:

(١) المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوباً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال"؛ و

(٢) نصيب الأقلية من التحويلات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

٢٣ عند وجود حقوق تصويت ممكنة، يتم تحديد حصص الأرباح أو الخسائر والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس إمكانية للممارسة أو التحويل لحقوق التصويت المحتملة.

٢٤ يتم استبعاد الأرصدة لدخل المجموعة والمعاملات والدخل والمصاريف بالكامل.

٢٥ يتم استبعاد الأرصدة لدخل المجموعة والمعاملات، بما في ذلك الدخل والمصاريف وأرباح الأسهم، بالكامل. كما يتم استبعاد الأرباح والخسائر الناتجة من المعاملات لدخل المجموعة المعترف بها في الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة بالكامل. وقد تشير الخسائر في دخل المجموعة إلى انخفاض قيمة يستلزم الإعراف به في البيانات المالية الموحدة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" على القروقات المؤقتة التي تنشأ من استبعاد الأرباح والخسائر الناتج من المعاملات لدخل المجموعة.

٢٦ يجب إعداد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في نفس تاريخ الإبلاغ. عندما يختلف تاريخ الإبلاغ للشركة الأم عن تاريخ الإبلاغ لأحدى شركاتها

التابعة، تعد الشركة التابعة، لأغراض التوحيد، ببيانات مالية إضافية كما في نفس تاريخ البيانات المالية للشركة الأم ما لم يكن من غير الصلي القيام بذلك.

٢٧ عندما يتم، وفقاً للفقرة ٢٦، إعداد البيانات المالية لشركة تابعة المستخرجة في إعداد البيانات المالية الموحدة كما في تاريخ إبلاغ يختلف عن تاريخ إبلاغ الشركة الأم، يجب إجراء التعديلات لأثر المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين ذلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للشركة الأم. وفي أي حال، فإن الفرق بين تاريخ إبلاغ الشركة التابعة وتاريخ إبلاغ الشركة الأم لا يجب أن يزيد عن ٣ أشهر. كما أن طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ يجب أن يكون نفسه من فترة إلى أخرى.

٢٨ ينبغي إعداد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للتبليغ للمعاملات المتماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المشابهة.

٢٩ إذا استخدم عضو في المجموعة سياسات محاسبية غير المتبعة في البيانات المالية الموحدة للمعاملات المتماثلة والأحداث في الظروف المشابهة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على بياناته المالية في إعداد البيانات المالية الموحدة.

٣٠ يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ الاستملاك كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير ٣. كما يتم تضمين دخل ومصاريف الشركة التابعة في البيانات المالية الموحدة حتى التاريخ الذي تتوقف فيه الشركة الأم عن السيطرة على الشركة التابعة. يتم الاعتراف بالفرق بين العوائد من التصرف في الشركة التابعة وقيمتها المسجلة كما في تاريخ التصرف، بما في ذلك القيمة التراكمية لأي فروقات صرف ذات علاقة بالشركة التابعة المعترف بها في حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، في بيانات الدخل الموحد كربح أو خسارة من التصرف في الشركة التابعة.

٣١ ينبغي محاسبة الاستثمار في منشأة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" من تاريخ توقفها عن كونها شركة تابعة، بشرط أن لا تصبح شركة زميلة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو منشأة مسيطرة عليها بشكل مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

٣٢ تعتبر القيمة المسجلة للاستثمار في التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن كونها شركة تابعة هي للتكلفة عند القياس الأولي للأصل المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٣٣ يجب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، بشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ويتم أيضاً الإفصاح عن حقوق الأقلية في أرباح وخسائر المجموعة بشكل منفصل.

٣٤ تنسب الأرباح أو الخسائر إلى المساهمين في الشركة الأم وحقوق الأقلية. ولأن كلامها حقوق ملكية، فإن القيمة المنسوبة إلى حقوق الأقلية ليست دخل أو مصروف.

٣٥ يمكن أن تتجاوز الخسائر القابلة للتطبيق على الأقلية في الشركة التابعة الموحدة حقوق الأقلية في حقوق ملكية الشركة التابعة. ويتم تخصيص الزيادة، وأي خسائر إضافية قابلة للتطبيق على الأقلية، مقابل حصص الأغلبية بمستثناء الحد الذي يكون فيه للأقلية التزام ملزم وقدره على القيام باستثمارات إضافية

لتغطية الخسائر. وإذا قامت الشركة التابعة لاحقاً بالإبلاغ عن الأرباح، تخصص مثل هذه الأرباح لحصص الأغلبية إلى أن يتم استرداد حصة الأقلية من الخسائر التي استوعبتها الأغلبية سابقاً.

٣٦ إذا كان لدى الشركة التابعة أسهم متنازعة تراكمية متداولة يحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية وتصنف على أنها حقوق ملكية، تقوم الشركة الأم بحساب حصتها من الأرباح أو الخسائر بعد التحويل للأرباح من هذه الأسهم، سواء كانت أرباح الأسهم مطعنة أم لا.

المحاسبة عن الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة

٣٧ عند إعداد البيانات المالية المنفصلة، فإن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • تتم محاسبتها إما:

(أ) بسعر التكلفة، أو

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يجب تطبيق نفس المحاسبة على كل فئة من الإستثمارات. كما أن الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المتضمنة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • ينبغي محاسبتها وفقاً لذلك المعيار.

٣٨ لا يحدد هذا المعيار المنشآت التي تصدر البيانات المالية المنفصلة المتاحة للإستخدام العام. تنطبق الفترات ٣٧ و ٣٩-٤٢ عندما تعد المنشأة بيانات مالية منفصلة تمثل للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. تصدر المنشأة أيضاً بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام كما هو مطلوب في الفترة ٩، ما لم يكن الإغناء الولد في الفترة ١٠ منطباقاً.

٣٩ إن الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة التي تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة ينبغي محاسبتها بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

الإفصاح

٤٠ يجب الإفصاح عما يلي، إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرتين ٨ و ٢١:

(أ) إتم إنفاؤها]

(ب) إتم إنفاؤها]

(ج) طبيعة العلاقة بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة التي لا تملك فيها المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة، أكثر من نصف حقوق التصويت؛

(د) الأسباب الكامنة وراء عدم اعتبار ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت الممكنة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، للجهة الممتنر بها بمثابة مبطرة؛

- (هـ) تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية لشركة تابعة عندما تستخدم مثل هذه البيانات المالية لإعداد البيانات المالية الموحدة وهي كما في تاريخ إبلاغ أو فترة تختلف تاريخ الإبلاغ أو فترة للشركة الأم، وسبب استخدام فترة أو تاريخ إبلاغ مختلف؛ و
- (و) طبيعة ومدى أي قيود ذات أهمية (مثلا ناتجة عن ترتيبات الإقراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات التابعة لنقل الأموال إلى الشركة الأم على شكل أرباح أسهم نقدية أو تسديد القروض أو السلف.

٤١ عندما يتم إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار، وفقاً للفقرة ١٠، عدم إعداد البيانات المالية الموحدة، فإن تلك البيانات المالية المنفصلة ينبغي أن تفصح عن:

- (أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة، أنه تم استخدام الإعفاء من التوحيد، أن اسم وبلد التأسيس أو موقع المنشأة التي تمثل بياناتها المالية الموحدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد تم إصدارها للاستخدام العام، والاعوان الذي يمكن الحصول منه على تلك البيانات المالية الموحدة؛
- (ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم، أو بلد التأسيس، أو الموقع، ونسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و
- (ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

٤٢ عندما تعد الشركة الأم (غير الشركة الأم المشمولة بالفقرة ٤١)، أو مشاركون في مشروع مشترك ذو مصلحة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو مستثمر في شركة زميلة بيانات مالية منفصلة، ينبغي أن تفصح تلك البيانات المالية المنفصلة عن:

- (أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك البيانات إن لم يكن يقتضيها القانون؛
- (ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم، بلد التأسيس، أو الموقع، نسبة حصص الملكية، ونسبة سلطة التصويت المحتفظ بها، إن كانت مختلفة؛ و
- (ج) وصف للطريقة المستخدمة في محاسبة الإستثمارات المدرجة تحت البند (ب).

وأن تحدد البيانات المعدة وفقاً للفقرة ٩ من هذا المعيار، ومعايير المحاسبة الدولي ٢٨ ومعايير المحاسبة الدولي ٣١ اللذان يرتبطان به.

تاريخ النفاذ

٤٣ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيئات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قلعت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب بيانات أخرى

٤٤ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " القوائم المالية الموحدة والمحاسبة للاستثمارات في المنشآت التابعة " (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٥ حل هذا المعيار محل التفسير ٣٣ " الدمج (لتوحيد) وأسلوب حقوق الملكية-حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية ".

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٧

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	أنطوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جبلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وليكنغتون
	تقسومي يلمادا

أساس الإستهنتاجات

يرافق أساس الإستهنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لكنه ليس جزءا منه.

المقدمة

١ إستنتاج يلخص أساس الإستهنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى نتائج حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة" في عام ٢٠٠٣. وقد ركز مختلف أعضاء المجلس على بعض العوامل بشكل أكثر من غيرها.

٢ إستنتاج في تموز من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس، كجزء من جنوله الأولى للمشاريع الفنية، أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسللات والإنتقادات حول المعايير التي أثارها مشروع الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهمة. وكان يهدف المشروع إلى التقليل من حجم الدلائل والتكرارات والتناقضات في المعايير للتعامل مع بعض قضايا المقاربة والقيام بتعديلات أخرى. وفي أيار من عام ٢٠٠٢ قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان تعديلات معايير المحاسبة الدولية مع تحديد موعد نهائي لتقديم الملاحظات في ١٦ أيلول من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٦٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

٣ إستنتاج وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي للتوحيد الوارد في المعيار المحاسبة الدولي ٢٧ فإن أساس الإستهنتاجات هذا لا ينقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

عرض القوائم المالية الموحدة

الإعفاء من إعداد القوائم المالية الموحدة

٤ إستنتاج تتطلب الفقرة ٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عرض البيانات المالية الموحدة. غير أن الفقرة ٨ تسمح للشركة الأم التي تكون شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بالكامل تقريبا بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وقد درس المجلس خيار مسح أو تعديل هذا الإعفاء من المتطلبات العامة.

٥ إستنتاج قرر المجلس الاحتفاظ بالإعفاء، بحيث أن المنشآت في مجموعة ما والتي يقتضى منها بموجب لقانون إصدار بيانات مالية متاحة للإستخدام العام وفقا للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، لا يتم إتقانها بالمتطلبات بشكل غير ملائم.

٦ إستنتاج لاحظ المجلس أنه في بعض الظروف يمكن للمستخدمين أن يجدوا معلومات كافية لمبايعةهم للمنطقة بشركة تابعة إما من بياناتهم المالية المنفصلة أو بياناتهم المالية الموحدة. إضافة إلى ذلك، غالبا ما يكون لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بشركة تابعة، أو يمكنهم الوصول، لمزيد من المعلومات.

إستنتاج ٧ حيث أنه تم الاتفاق على الاحتفاظ بالإعفاء، قرر المجلس تعديل الظروف التي تعفى فيها المنشأة ولأخذ في حسبانته المعايير التالية.

اتفاق مالكي حقوق الأقلية بالإجماع

إستنتاج ٨ اقترحت مسودة العرض تمديد الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل إذا وافق مالكو حقوق الأقلية بالإجماع، بمن فيهم أولئك غير المخولين خلافاً لذلك بالتصويت.

إستنتاج ٩ بعض المجابرين لم يوافقوا على الاقتراح بأن تكون موافقة مساهمي الأقلية بالإجماع شرطاً للإعفاء، وبالأخص بسبب الصعوبات العملية في الحصول على استجابات من جميع أولئك المساهمين. وقرر المجلس وجوب إتاحة الإعفاء للشركة الأم غير المملوكة بالكامل عندما يتم إبلاغ مالكي حقوق الأقلية حول عدم عرض البيانات المالية الموحدة، وعدم اعتراضهم على ذلك.

الإعفاء المتاح للمنشآت غير العامة فقط

إستنتاج ١٠ يعتقد المجلس أن الإحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بمنشآت يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في السوق العام تتم تلبيتها بأفضل ما يمكن عندما تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة وفقاً لمعاري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ "الإستثمار في الشركات الزميلة" و ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة". لذلك قرر المجلس أنه لا يجب أن يتاح الإعفاء من إعداد هذه البيانات المالية الموحدة لهذه المنشآت أو المنشآت قيد إصدار أدوات في سوق عام.

إستنتاج ١١ قرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم التي تلي معايير الإعفاء من متطلبات إعداد البيانات المالية الموحدة محاسبة تلك الشركات التابعة، في بياناتها المالية المنفصلة، بنفس الطريقة التي تتبعها الشركات الأم، أو المشاركين في مشاريع مشتركة ذوي حصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمرين في الشركات الزميلة، في محاسبة الإستثمارات في بياناتها المالية المنفصلة. يميز المجلس بين محاسبة هذه الإستثمارات كمستثمارات حقوق ملكية وبين محاسبة المنشأة الاقتصادية التي تتوسط عليها الشركة الأم. وفيما يتعلق بالإستثمارات حقوق الملكية، قرر المجلس وجوب محاسبة كل فئة من الإستثمار بشكل منسجم.

إستنتاج ١٢ قرر المجلس وجوب تطبيق نفس المنهج في محاسبة الإستثمارات في البيانات المالية المنفصلة بغض النظر عن الظروف التي تم إعدادها لها. لذلك، يجب على الشركات الأم التي تعرض بيانات مالية موحدة، وتلك التي لا تعرض لأنها مخفاة، عرض نفس الشكل من البيانات المالية المنفصلة.

نطاق القوائم المالية الموحدة

استثناءات النطاق

استنتاج ١٣ تتطلب الفقرة ١٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ استثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة أو إذا كتلت الشركة التابعة تشمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد.

السيطرة المؤقتة

استنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا كان ينبغي استثناء النطاق هذا وبالتالي يحقق المقاربة مع الهيئات الأخيرة الواضحة للمعايير التي قلمت مؤخرا بإلغاء استثناء مغلل. وقرر المجلس أن يدرس هذه المسألة كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأسول. وقرر الإبقاء على الإعفاء من توحيد الشركة التابعة إذا ما كان هناك دليل على أنها قد تم استملاكها بنية التصرف بها خلال ١٢ شهرا ولي الإدارة تبحث بجد عن مشري. وتقرح مسودة عرض للمجلس ٤ بعنوان "تتصرف بالأسول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" فيل وعرض الأسول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر أو في شركة تابعة. لذلك، تقترح مسودة العرض ٤ إلغاء الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة وتحتوي على مسودة تعديل لاحق على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لتحقيق هذا الأمر.

القيود الصارمة طويلة الأمد التي تضعف القدرة على نقل الأموال إلى الشركة الأم

استنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء استثناء الشركة التابعة من التوحيد عندما يكون هناك قيود صارمة طويلة الأمد تعيق قدرة الشركة التابعة على نقل الأموال إلى الشركة الأم. وقد قلمت بذلك لأن مثل هذه الظروف لا تعيق السيطرة. وقرر المجلس أنه يجب على الشركة الأم، عند تقييم قراراتها على السيطرة على شركة تابعة، دراسة القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة التابعة إلى الشركة الأم. ولا تعيق مثل هذه الظروف بحد ذاتها السيطرة.

مؤسسات رأس مال مخاطر ومنشآت حقوق ملكية خاصة ومؤسسات مشابهة

استنتاج ١٦ تقترح مسودة العرض لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ توضيح أنه لا يجب استثناء الشركة التابعة من التوحيد فقط لأن المنشأة هي مؤسسة ذات رأس مال مخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق تأمين، أو منشأة مماثلة. بعض المجاوبين من صناعة حقوق الملكية الخاصة لم يوافقوا على هذا الإيضاح المقترح. وناقشوا أنه لا يجب أن يطلب من منشآت حقوق الملكية الخاصة توحيد الاستثمارات التي تسيطر عليها وفقا للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. كما ناقشوا أنه يجب قياس تلك الاستثمارات بالقيمة العادلة. وقد أثار أولئك المجاوبون نقاشات مختلفة - بعضها مبني على أساس ما إذا كتلت السيطرة ممارسة، وبعضها مبني على أساس طول الفترة الزمنية للرجب توفيرها قبل طلب التوحيد، والبعض الآخر مبني على أساس ما إذا كان التوحيد أساسا مناسباً لمنشآت حقوق الملكية الخاصة أو نوع الإستثمارات التي تقوم بها.

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأسول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة". ويأتي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء النطاق هذا كما يلي: "أن الإعفاء من التوحيد عندما يكون المقصود من السيطرة أن تكون مؤقتة. لمزيد من التفصيل، انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "أسس الاستنتاجات".

إستنتاج ١٧ لاحظ أيضا بعض المجابيين أن المجلس قرر استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة من نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٢٨ و ٣١ عندما تقاس الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*، ومن وجهة نظر هؤلاء المجابيين، اقترح المجلس محاسبة الأصول المشابهة بطرق مختلفة.

إستنتاج ١٨ لم يقلل المجلس هذه المناقشات. ولاحظ المجلس أن هذه المواضيع لا تخص صناعة حقوق الملكية الخاصة. وأكد أن الشركة التابعة لا يجب أن تستثنى من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. إن التوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على السيطرة على الجهة المستثمر بها، التي تمتلك صلاحية السيطرة (ويعني ذلك أن القدرة موجودة لكن غير ممارسة) والسيطرة الفعطية (ويعني ذلك أن القدرة ممارسة). يبدأ التوحيد من خلال السيطرة ولا يجب أن يتأثر بخيار اعتزال الإدارة الاحتفاظ باستثمار في منشأة تسيطر عليها لأمد قصير.

إستنتاج ١٩ لاحظ المجلس أن الإستثناء من مبدأ التوحيد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، عندما يكون المقصود من السيطرة على الشركة التابعة أن تكون مؤقتة، قد تم تفسيره أو قراءته بشكل خاطئ. وقد فسر بعض المجابيين على مسودة العرض عبارة "المستقبل القريب" على أنها تغطي مدة تمتد لخمس سنوات. وقرر المجلس إلغاء هذه الكلمات وتقييد الإستثناء بالشركات التابعة التي تم امتلاكها والاحتفاظ بها حصريا من أجل التصرف بها خلال ١٢ شهرا، شريطة أن تكون الشركة تبحث بجد عن مشتري.

إستنتاج ٢٠ لم يوافق المجلس على وجوب تمييزه بين أنواع المنشأة أو أنواع الإستثمار عند تطبيق نموذج سيطرة للتوحيد. ولم يوافق أيضا على أن تكون نية الإدارة العامل المحدد للسيطرة. وحتى إذا رغب المجلس بإجراء هذا التمييز، فإنه لم يجد كيف أو لماذا سيكون مجديا التمييز بين مستثمري حقوق الملكية الخاصة وبين الأنواع الأخرى من المنشآت.

إستنتاج ٢١ يعتقد المجلس أن التنوع في المحافظ الإستثمارية في المنشآت العاملة في قطاع حقوق الملكية الخاص لا يختلف عن التنوع في محافظ الشركات متعددة النشاطات، وهي مجموعة صناعية مكونة من منشآت لها عادة مصالح متنوعة وغير مرتبطة. ولقر المجلس أن المعلومات المالية حول أنواع المنتجات والخدمات المختلفة للمنشأة وعمليتها في المناطق الجغرافية المختلفة - معلومات القطاعات - مرتبطة بتقييم مخاطر وعوائد منشأة متنوعة أو متعددة الجنسيات وقد تكون غير قابلة للتحديد من مجمل البيانات المعروضة في الميزانية العمومية الموحدة. وقد لاحظ المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير المالية حول القطاعات" يضع مبادئ خاصة بالمعلومات حول إعداد التقارير المالية حسب القطاعات التي يتم تداول أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها بشكل عام، أو أي منشأة تنصح عن معلومات القطاعات طوعا.

إستنتاج ٢٢ قرر المجلس بالنسبة للإستثمارات الواقعة تحت سيطرة منشآت حقوق الملكية الخاصة، أن حاجات المستخدمين للمعلومات يتم تلبيتها بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي تكشف نطاق عمليات المنشآت التي يسيطرون عليها. ولاحظ المجلس أن الشركة الأم تستطيع إما أن تعرض معلومات حول القيمة العادلة لتلك الإستثمارات في ملاحظات البيانات المالية الموحدة أو إعداد بيانات مالية منفصلة بالإضافة إلى بياناتها المالية

الموحد، مع عرض تلك الإستثمارات بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، قرر المجلس أن حاجات مستخدمي البيانات للمعلومات أن يتم تلبيتها بشكل جيد إذا تم قياس تلك الإستثمارات المسيطرة بالقيمة العادلة فقط. وقد يؤدي هذا إلى عدم الإبلاغ عن الأصول والالتزامات لمنشأة مسيطر عليها. ومن الواضح أن الإستثمار في شركة تابعة كبيرة وموجهة بشكل كبير يكون له قيمة عادلة قليلة فقط. إن الإبلاغ عن تلك القيمة وحدها سيحول دون تقييم المستخدم للوضع المالي والنتائج والتدفقات النقدية للمجموعة.

حقوق الأقلية

إستنتاج ٢٣ تُعرف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بإنماج الأعمال' على أنه ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول الشركة التابعة المنسوبة إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، من قبل الشركة الأم. وتتطلب الفقرة ٢٦ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أن يتم عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم.

إستنتاج ٢٤ قرر المجلس تعديل هذا المتطلب وطلب عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. ووافق المجلس أن حقوق الأقلية ليست عبارة عن التزام لمجموعة ما لأنها لا تحقق تعريف الالتزام في إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

إستنتاج ٢٥ تنص الفقرة ٤٩ (ب) من الإطار على أن الالتزام عبارة عن التزام تعاقدي حالي للمنشأة ينشأ من أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية. وتشير الفقرة ٦٠ من الإطار إلى أن السمة الأساسية للالتزام هي أن على المنشأة التزام حالي وأن الالتزام هو واجب أو مسؤولية بالتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ولاحظ المجلس أن وجود حقوق أقلية في صافي أصول إحدى الشركات التابعة لا يؤدي إلى نشوء التزام حالي للمجموعة، الذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.

إستنتاج ٢٦ بدلا من ذلك، لاحظ المجلس أن حقوق الأقلية تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول تلك الشركات التابعة التي يحتفظ بها بعض مساهمي الشركات التابعة ضمن المجموعة، وبالتالي فإنها تحقق تعريف الإطار لحقوق الملكية. تنص الفقرة ٤٩ (ج) من الإطار على أن حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

إستنتاج ٢٧ قرر المجلس أن هذا القرار يؤثر تسلاوات حول الاعتراف بحقوق الأقلية وقياسها ولكنه خالص إلى أن العرض المقترح منسجم مع المعايير الحالية والإطار ويقدم مقارنة أفضل من العرض في الميزانية العمومية الموحدة مع الالتزامات أو حقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم. وقرر المجلس أنه يجب التعامل مع أسئلة الاعتراف والقياس كجزء من مشروعه حول إنماج الأعمال.

قياس الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات للزميلة في القوائم المالية المنفصلة

إستنتاج ٢٨ تسمح الفقرة ٢٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بقياس الإستثمارات في الشركات التابعة بولحدة من ثلاث طرق في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم. وهي التكلفة،

أو طريقة حقوق الملكية، أو الأصول المالية المتوفرة برسم البيع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتسمح الفقرة ١٢ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بنفس الخيارات للإستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة، في حين تذكر الفقرة ٣٨ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ أن معيار المحاسبة الدولي ٣١ لم يشر إلى تفضيلية أي معالجة محددة لمحاسبة الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك في البيانات المالية المنفصلة للمشارك في مشروع مشترك. وقرر المجلس طلب استخدام التكلفة أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لجميع الإستثمارات الواردة في البيانات المالية المنفصلة.

يستتاج ٢٩ على الرغم من أن طريقة حقوق الملكية توفر للمستخدمين بعض المعلومات حول الربح والخسارة شبيهة بتلك التي يتم الحصول عليها من التوحيد، إلا أن المجلس لاحظ أن مثل هذه المعلومات تنعكس في البيانات المالية لمنشأة المستثمر الاقتصادية ولا تحتاج إلى أن تقدم لمستخدمي بياناتها المالية المنفصلة. وبالنسبة للبيانات المنفصلة، فإن التركيز ينصب على أداء الأصول بوصفها استثمارات. واستنتج المجلس أن البيانات المالية المنفصلة المعدة إما باستخدام طريقة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو طريقة التكلفة تكون ملائمة. إن استخدام طريقة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يوفر مقولسا للقيمة الاقتصادية للإستثمارات. بينما يمكن أن يؤدي استخدام طريقة التكلفة إلى معلومات ملائمة، اعتمادا على الغاية من إعداد البيانات المالية المنفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحتاجها أطراف معينة فقط لتحديد دخل الأرباح من الشركات التابعة.

يستتاج ٣٠ [تم إلغاؤها]

الآراء المعارضة

١ آراء يعارض السيد يامادا هذا المعيار لأنه يعتقد أن التغيير في تصنيف حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة، أي أن المتطلب الذي يظهر كحقوق ملكية، يجب أن لا يحدث كجزء من مشروع التصنيفات. ويوافق على أن حقوق الأقلية لا تلي تعريف الإلتزام بموجب إطار إصداد وعرض البيانات المالية، كما تنص الفقرة ٢٥ من أساس الاستنتاجات، وأن المتطلب الحالي الذي يقضي بعرض حقوق الأقلية بشكل منفصل عن الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين في الشركة الأم هو غير مرغوب به. غير أنه لا يعتقد بوجود تغيير هذا المتطلب في هذه المرحلة. فهو يعتقد أنه قبل القيام بتغيير في التصنيف، والذي سيكون له تأثيرات مختلفة كثيرة على ممارسات التوحيد الحالية، يجب دراسة العديد من المسائل المرتبطة بهذا التغيير بشكل شامل من قبل المجلس. وهذا يتضمن دراسة أهداف البيانات المالية الموحدة وإجراءات المحاسبة التي يجب أن تنبثق من تلك الأهداف. وبالرغم من استنتاجات المجلس كما لوحظت في الفقرة ٢٧، إلا أن السيد يامادا يعتقد أن القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه قبل الانتهاء من هذه الدراسة الشاملة للإعتراف والقياس.

٢ آراء يوجد تقليدياً وجهتا نظر حول أهداف البيانات المالية الموحدة: تكمنان في وجهة نظر الشركة الأم وجهة نظر المنشأة الاقتصادية. ويعتقد السيد يامادا أن الأهداف، أي ماهية المعلومات التي يجب تقديمها ولأي جهة يجب تقديمها، يجب دراستها من قبل المجلس قبل اتخاذ قراره بشأن تصنيف حقوق الأقلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وهو يدعم وجهة النظر القليلة بأن المجلس يأخذ وجهة نظر المنشأة الاقتصادية دون أن يولي اهتمام كاف لهذا الموضوع الأساسي.

٣ آراء تتم مناقشة عمليات الاستملاك التدريجي في المرحلة الثانية من مشروع إنماج الأعمال، والذي لم ينته بعد مع انتهاء معيار المحاسبة الدولي ٢٧ بموجب مشروع التصنيفات. عندما تزداد حصة ملكية الشركة الأم، يقرر المجلس بشكل غير نهائي أن الفرق بين المقابل النقدي المدفوع من قبل الشركة الأم لحقوق الأقلية والقيمة المسجلة لحصص الملكية المستملكة من قبل الشركة الأم يعترف به كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بتغيير في مبلغ الشهرة. إذا احتفظت الشركة الأم بالسيطرة على الشركة التابعة لكن تنقصت حصة ملكيتها، فإن الفرق بين المقابل النقدي المستلم من قبل الشركة الأم والقيمة المسجلة لحصص الملكية المتقولة يعترف به أيضاً كجزء من حقوق الملكية، الأمر الذي يختلف عن الممارسة الحالية للإعتراف بالخسارة أو الربح. ويعتقد السيد يامادا أن نتائج هذا النقاش يتم تحديدها مسبقاً من خلال القرار المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية كحقوق ملكية. تعتبر التغييرات في المعالجات المحاسبية أساسية، وهو يعتقد أن القرار الذي سيحدد أي من وجهتي النظر ستحكم البيانات المالية الموحدة يجب اتخاذه فقط بعد دراسة وافية للنتائج. ويعتقد أن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ المتعلق بتصنيف حقوق الأقلية لا يجب اتخاذه إلا بعد انتهاء المرحلة الثانية من مشروع إنماج الأعمال.

إرشادات التنفيذ

الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والم منفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

ترفق هذه الإرشادات بالمعايير التالية ٢٧ و ٢٨، ٣١، لكنها ليس جزءا منه.

دراسة حقوق التصويت المحتملة

مقدمة

تنفيذ ١ تتطلب الفقرات ١٤ و ١٥ و ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والم منفصلة"، والفقرتان ٨ و ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" من المنشأة دراسة وجود ولز جميع حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا. وتتطلب كذلك فحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة. ولأن تعريف السيطرة المشتركة في الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" يعتمد على تعريف السيطرة، ولأن المعيار مرتبط بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ لتطبيق طريقة حقوق الملكية، فإن هذه الإرشادات مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١.

الإرشادات

تنفيذ ٢ تعرف الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ السيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية في منشأة ما للحصول على منافع من أنشطتها. وتعرف الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للتأثير الهام على أنه صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المنتشر بها وليست السيطرة على تلك السياسات. وتعرف الفقرة ٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ السيطرة المشتركة على أنها المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على النشاط الاقتصادي. وفي هذا السياق، تشير السلطة إلى القدرة على العمل أو التأثير على شيء ما. وبالتالي يكون للمنشأة السيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام عندما تملك القدرة حاليا على ممارسة تلك السلطة، بغض النظر عما إذا كانت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام يظهر بفاعلية أو سلبا في طبيعته. وتوفر حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها المنشأة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا هذه القدرة. ولا توجد القدرة على ممارسة السلطة عندما تقتصر حقوق التصويت المحتملة للجوهر الاقتصادي (مثلا يتم تحديد سعر الممارسة بطريقة تمنع الممارسة أو التحويل في أي سياق مجدي). وبالتالي، يتم دراسة حقوق التصويت المحتملة عندما توفر، بشكل جوهري، القدرة على ممارسة السلطة.

تنفيذ ٣ تنشأ أيضا السيطرة والتأثير الهام في الظروف الموصوفة في الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتان ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، التي تتضمن دراسة الملكية النسبية لحقوق التصويت. ويعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣١ على معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ ويجب قراءة الإشارات إلى معياري المحاسبة الدوليين ٢٧ و ٢٨ من هذه النقطة وصاعدا على أنها مرتبطة بمعيار المحاسبة الدولي ٣١. ومع ذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار أن السيطرة المشتركة تتضمن المشاركة التعاقدية للسيطرة وأنه من المرجح أن يكون هذا الجانب التعاقدى عامل محدد أساسي. إن حقوق التصويت المحتملة مثل خيارات شراء الأسهم والديون القابلة للتحويل قادرة على تغيير سلطة تصويت منشأة على منشأة أخرى - إذا تمت ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة، فإن الملكية النسبية للأسهم العادية التي تحصل حقوق التصويت تتغير. وبالتالي، يتم تحديد وجود السيطرة (الذي يسمح تعريفها لمنشأة واحدة فقط بالسيطرة على منشأة أخرى) والتأثير الهام

فقط بعد تقييم جميع العوامل الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ على التوالي، ودراسة وجود و أثر حقوق التصويت المحتملة. بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بفحص جميع الحقائق والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة باستثناء نية الإدارة والفترة المالية على الممارسة أو التحويل. لا تؤثر نية الإدارة على وجود الملطة ويصعب تقييم قدرة المنشأة المالية على الممارسة أو التحويل.

٤ تنفيذ يمكن أن تستجيب المنشأة بشكل أولي أنها تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى بعد دراسة حقوق التصويت المحتملة التي تستطيع حالياً ممارستها أو تحويلها. غير أنه قد لا يكون بإمكان المنشأة أن تسيطر أو تؤثر بشكل هام على منشأة أخرى عندما تكون حقوق التصويت المحتملة التي يحتفظ بها أطراف آخرون أيضاً قليلة للممارسة أو التحويل حالياً. وبالتالي، تدرس المنشأة جميع حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها ويحتفظ بها أطراف أخرى تكون قابلة للممارسة أو التحويل حالياً عند تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخرى أو تؤثر عليها بشكل هام. على سبيل المثال، تتم دراسة جميع خيارات شراء الأسهم، سواء تلك التي تحتفظ بها المنشأة أو طرف آخر. وعلاوة على ذلك، يسمح تعريف السيطرة الوارد في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ لمنشأة واحدة فقط بأن تسيطر على منشأة أخرى. لذلك، عندما تحتفظ منشأتان أو أكثر بحقوق تصويت هامة، الفعلية منها والمحتملة، يتم إعادة تقييم العوامل الواردة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من أجل تحديد المنشأة التي تملك السيطرة.

٥ تنفيذ إن النسبة المخصصة للشركة الأم وحقوق الأقلية في إعداد البيانات المالية الموحدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، والنسبة المخصصة للمستثمر التي تشكل استثماره باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨، يتم تحديدهما فقط على أساس حصص الملكية الحالية. ويتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تنتج، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

٦ تنفيذ في بعض الظروف يكون للمنشأة، بشكل جوهري، ملكية حالية نتيجة معاملة معينة تسمح لها بالحصول على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية. في مثل هذه الظروف، يتم تحديد النسبة المخصصة مع الأخذ بعين الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة تلك والمشتقات الأخرى التي تنتج للمنشأة، بشكل جوهري، الحصول في الوقت الحالي على المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية.

٧ تنفيذ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقييم" على الحصص في الشركات التابعة، والشركات الزميلة، والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك التي يتم توحيدها، أو تتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية أو التوحيد التأسيسي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١ على التوالي. عندما تنتج حالياً الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة بشكل جوهري للوصول إلى المنافع الاقتصادية المرتبطة بحصة الملكية، ويتم محاسبة الاستثمار بإحدى الطرق المذكورة أعلاه، لا تخضع الأدوات لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي جميع الحالات الأخرى، تتم محاسبة الأدوات التي تحمل حقوق التصويت المحتملة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أمثلة توضيحية

٨ تنفيذ توضح كل من الأمثلة الخمس أدناه جانب واحد من حق تصويت محتمل. وتدرس المنشأة جميع الجوانب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ويمكن تحديد وجود السيطرة،

والتأثير الهام، والسيطرة المشتركة فقط بعد تقييم جميع العوامل الأخرى الموصوفة في معيار المحاسبة الدولية ٢٧ و ٢٨ و ٣١. ولغرض هذه الأمثلة، يفترض عدم تأثير تلك العوامل الأخرى على التحديد، بالرغم من أنها قد تؤثر عليه عند تقييمها.

مثال ١: خيارات بدون مقابل

تملك المنشأتان (أ) و (ب) ٨٠% و ٢٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحصل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). تباع المنشأة (أ) نصف حصتها للمنشأة (د) وتشتري خيارات شراء من المنشأة (د) قليلة للممارسة في أي وقت بملءه على سعر السوق عند إصدارها، وإذا تمت ممارستها فتمنح المنشأة (أ) ٨٠% من حصص ملكيتها وحقوق التصويت الأصلية.

وبالرغم من أن الخيارات بدون مقابل، فإنها تمارس حالياً وتمنح المنشأة (أ) سلطة الاستمرار في تحديد السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج)، لأن المنشأة (أ) تستطيع ممارسة خياراتها الآن. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولية ٢٧ ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (ج).

مثال ٢: إمكانية الممارسة أو التحويل

تملك المنشآت (أ) و (ب) و (ج) ٤٠% و ٣٠% و ٣٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحصل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضاً خيارات شراء قليلة للممارسة في أي وقت بالقيمة العادلة للأسهم ذات الصلة وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها ٢٠% إضافية من حقوق التصويت في المنشأة (د) وتقل حصص المنشأة (ب) والمنشأة (ج) بنسبة ٢٠% لكل منها. إذا تمت ممارسة الخيارات، تسيطر المنشأة (أ) على أكثر من نصف سلطة التصويت. ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولية ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولية ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٣: الحقوق الأخرى التي يمكن أن تزيد من سلطة تصويت منشأة ما أو تقلل من سلطة تصويت منشأة أخرى

تملك المنشآت (أ) و (ب) و (ج) ٢٥% و ٣٥% و ٤٠% على التوالي من الأسهم العادية التي تحصل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وتملك المنشأتان (ب) و (ج) أيضاً ضمانات أسهم قابلة للممارسة في أي وقت بسعر ثابت وتقدمان حقوق تصويت محتملة. تملك المنشأة (أ) خيار شراء مستقبلية لشراء ضمانات الأسهم هذه في أي وقت مقابل مبلغ لاسمي. إذا تمت ممارسة خيار الشراء، فإن المنشأة (أ) يمكن أن تزيد حصة ملكيتها، وبالتالي حقوق تصويتها في المنشأة (د) إلى ٥١% (وتنخفض حصة المنشأة (ب) إلى ٢٣% وحصة المنشأة (ج) إلى ٢٦%).

وعلى الرغم من أن المنشأة (أ) لا تملك صناديق أسهم، إلا أنها تؤخذ في الاعتبار في تقييم السيطرة لأنها قابلة للممارسة حالياً من قبل المنشأتين (ب) و (ج). عادة، إذا كان هناك عمل مطلوب (مثل شراء أو ممارسة حق آخر) قبل أن تملك المنشأة حق التصويت المحتمل، فلا يعتبر حق التصويت المحتمل أنه محتفظ به من قبل المنشأة. غير أن المنشأة (أ) تحتفظ بشكل جوهري، بصناديق الأسهم لأن شروط خيار الشراء مصممة لتأكيد وضع المنشأة (أ). إن الجمع ما بين خيار الشراء وصناديق الأسهم يعطي المنشأة (أ) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (د)، لأن المنشأة (أ)

تستطيع حاليا أن تمارس الخيار وسندات الأسهم. ويتم أيضا دراسة العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ)، وليست المنشأة (ب) أو المنشأة (ج)، تسيطر على المنشأة (د).

مثال ٤: نية الإدارة

تملك المنشآت (أ) و(ب) و(ج) ٣٣٪ من الأسهم العادية التي تحصل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (د). وللمنشآت (أ) و(ب) و(ج) الحق بتعيين عضوين لثلاثين في مجلس إدارة المنشأة (د). وتملك المنشأة (أ) أيضا خيارات شراء قليلة للممارسة بسعر ثابت في أي وقت وإذا تمت ممارستها فإنها تمنحها جميع حقوق التصويت في المنشأة (د). ولا تتوي إدارة المنشأة (أ) ممارسة خيارات الشراء، حتى إذا لم تصوت المنشأتان (ب) و(ج) بنفس طريقة تصويت المنشأة (أ). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والفقرتين ٦ و ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، ويتم تحديد أن المنشأة (أ) تسيطر على المنشأة (د). ولا تؤثر نية إدارة المنشأة (أ) على التقييم.

مثال ٥: القدرة المالية

تملك المنشأتان (أ) و(ب) ٥٥٪ و ٤٥٪ على التوالي من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الاجتماع العام لمساهمي المنشأة (ج). وتملك المنشأة (ب) أيضا أدوات دين قابلة للتحويل إلى أسهم عادية للمنشأة (ج). ويمكن تحويل الدين بسعر مرتفع، مقارنة بصافي أصول المنشأة (ب)، في أي وقت وإذا تم تحويلها فيطلب من المنشأة (ب) اقتراض أموال إضافية من أجل التسديد. وإذا تم تحويل الدين، تحتفظ المنشأة (ب) بنسبة ٧٠٪ من حقوق التصويت وتخفض حصة المنشأة (أ) إلى ٣٠٪.

وبالرغم من أن أدوات الدين قليلة للتحويل بسعر مرتفع، فهي قابلة للتحويل حاليا وتمنح سمة التحويل للمنشأة (ب) سلطة وضع السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة (ج). ويتم دراسة وجود حقوق التصويت المحتملة وكذلك العوامل الأخرى الموصوفة في الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، ويتم تحديد أن المنشأة (ب)، وليست المنشأة (أ)، تسيطر على المنشأة (ج). ولا تؤثر القدرة المالية للمنشأة (ب) على دفع سعر التحويل على التقييم.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والنسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نحو واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيفية دمج متطلبات التفسير رقم ٣٣ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٧	الفقرة الحالية في المعيار ٢٧	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٧	الفقرة الحالية في المعيار ٢٧	الفقرة المستبدلة في المعيار ٢٧	الفقرة الحالية في المعيار ٢٧
٣١	٣	١٦	لا يوجد	١	١
٣٢	٤٠	١٧	٢٤	٢	٣
٣٣	٤٣	١٨	٢٥	٣	لا يوجد
التفسير-٣٣	١٥، ١٤	١٩	٢٦	٤	لا يوجد
لا يوجد	٨-٥	٢٠	٢٧	٥	٢
لا يوجد	١١	٢١	٢٨	٦	٤
لا يوجد	١٩	٢٢	٢٩	٧	٩
لا يوجد	٢١	٢٣	٣٠	٨	٤١، ١٠
لا يوجد	٢٣	٢٤	٣١	٩	لا يوجد
لا يوجد	٣٤	٢٥	٣٢	١٠	لا يوجد
لا يوجد	٣٨	٢٦	٣٣	١١	١٢
لا يوجد	٤٢، ٤١	٢٧	٣٥	١٢	١٣
لا يوجد	٤٥، ٤٤	٢٨	٣٦	١٣	لا يوجد
		٢٩	٣٧	١٤	٢٠
		٣٠	٣٩	١٥	٢٢

معايير المحاسبة الدولية ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة

تتضمن هذه النسخة للتعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ .

المحتويات

الفقرات
ملقمة ١- ملقمة ١٤

١	النطاق
١٧-٢	تعريف
١٠-٦	التأثير الهام
١٢-١١	طريقة حقوق الملكية
٣٤-١٣	تطبيق طريقة حقوق الملكية
٣٤-٣١	خسارة انخفاض القيمة
٣٦ - ٣٥	القوائم المالية المنفصلة
٤٠ - ٣٧	الإفصاح
٤١	تاريخ النفاذ
٤٣-٤٢	موجب بيانات أخرى

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى
مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨
أساس الإستنتاجات
جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" مبين في الفقرة ١-٤٣. تتسأى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبتاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساسا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ * المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة* محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة* (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التصصيرت التالية:

- التصصير رقم ٣ - إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة
- التصصير رقم ٢٠ - طريقة محاسبة حقوق الملكية- الاعتراف بالخسائر
- التصصير رقم ٣٣ - لتوحيد وطريقة حقوق الملكية- حقوق التصصيرت المحتملة وتوزيع حصص الملكية

أسباب تدقيق معيار المحاسبة الدولي ٢٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٢٨ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التصصيرت على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التسلولات والإنتقادات التي أثارها منظمو أسواق الأوراق المالية والمحاسبون المهنيون وغيرهم من الجهات المهتمة فيما يتعلق بالمعيار. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء الابدال والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتصصيرت أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس، فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٢٨، هو تقليل الابدال في تطبيق طريقة حقوق الملكية ومحاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة. ولم يعد المجلس دراسة المنهج الأساسي عند محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي انهاء التغيرات الرئيسية عن للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨:

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الاستثمارات التي تكون خلافا لذلك شركات زميلة أو حصص لمشاركين في منشآت مسيطر عليها بشكل مشترك تحفظ بها مؤسسات ذات رأس مال مخاطر، وصناديق استثمار مشتركة، ووحدات لتمتاع، ومنشآت مماثلة عندما يتم تصنيف تلك الاستثمارات على أنها مستقط بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والتقييم". ويتم قياس تلك الاستثمارات بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة للعادلة في الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها.

مقدمة ٦ وعلاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المقدمة لبعض الشركات الأم بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتتضمن هذه الإعفاءات الحالة التي يكون فيها المستثمر عبارة عن شركة أم محفية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ١٣ب)، وعندما يكون بإمكان المستثمر، رغم أنه ليس مثل تلك الشركة الأم، تلبية نص النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ١٣ج).

التأثير الهام

حقوق التصويت المحتملة

مقدمة ٧ يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار وجود وأثر حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حالياً ممارستها أو تحويلها عند تقييم ما إذا كانت تملك سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السيادة المالية والتشغيلية للمستثمر بها. وتم شمل هذا المتطلب سابقاً في التفسير رقم ٣٣، الذي تم استبداله.

طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٨ يوضح المعيار أنه يجب محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية سواء كان للمستثمر أيضاً إستثمارات في الشركات التابعة ويقوم بإعداد بيانات مالية موحدة أم لا. إلا أن المستثمر لا يطبق طريقة حقوق الملكية عند عرض البيانات المالية المنفصلة المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٩ لا يقتضي المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يتم شراء الشركة الزميلة والإحتفاظ بها بقصد التصرف بها خلال ١٢ شهر من تاريخ الإنماج بالشراء. ولا بد من وجود دليل على أن الإستثمار يتم شراؤه مع وجود نية التصرف به وأن الإدارة تبحث جد عن مشتري. وقد تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الشركة الزميلة خلال ١٢ شهر، فإنه يجب محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءً من تاريخ الإنماج بالشراء، باستثناء ظروف محدودة جداً.

مقدمة ١٠ لا يسمح المعيار لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على أحد الشركات الزميلة بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما تكون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر. ويجب فقدان التأثير الهام قبل وقف تطبيق طريقة حقوق الملكية.

إلغاء الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الزميلة

مقدمة ١١ يجب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة من معاملات من الأصل إلى الفرع* ومن الفرع إلى الأصل* بين المستثمر والشركة للزميلة إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة المستثمر في الشركة للزميلة. وقد تم دمج الإجماع الوارد في التفسير رقم ٣ في المعيار.

حسابات نهاية السنة غير المتطابقة

مقدمة ١٢ عندما يتم إعداد البيانات المالية لأحد الشركات الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية في تاريخ إيلاغ مختلف عن ذلك للتاريخ الخالص بالمستثمر، يجب أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة شهور.

* في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والعلايات المتروكة". وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلبي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتاً. فنظر لاسد الإستنتاج في محول التقرير "لمزيد من المنقشة".

المبانيات المحاسبية الموحدة

مقدمة ١٣ يقتضي المعيار من المستثمر القيام بتعديلات مناسبة على البيانات المالية للشركة الزميلة لمطابقتها مع السياسات المحاسبية للمستثمر للإبلاغ عن المعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة. وقدمت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ استثناء من هذا المتطلب عندما كان من غير العملي استخدام سياسات محاسبية موحدة.

الإعتراف بالخصم

مقدمة ١٤ يجب على المستثمر أن يأخذ بعين الاعتبار المبلغ المسجل الخالص بإستثماره في حقوق الملكية للشركة الزميلة وخصمه الأخرى طويلة الأجل في الشركة الزميلة عند الإعتراف بحصته من خسائر الشركة الزميلة. وحدد التفسير رقم ٢٠ الإعتراف بحصة المستثمر من الخسائر بالمبلغ المسجل لإستثماره في حقوق ملكية الشركة الزميلة. لذلك تم استبدال ذلك للتفسير.

القوائم المالية المنفصلة

مقدمة ١٥ يتم وضع متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة. ومع ذلك لا يجوز أن يطبق في محاسبة عن الإستثمارات في المنشآت المحتفظ بها بواسطة:

(أ) مؤسسات ذات رأس مال مخطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المماثلة التي تتضمن صناديق تامين مرتبطة بالإستثمار.

التي يتم تحديدها عند الإعراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". ويتم قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغير.

تعريف

٢ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

شركة الزميلة عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة غير مساهمة مثل شركة تضامن، يمارس المستثمر تأثيراً هاماً عليها، وهي ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكتفها لمشروع واحدة.

السيطرة هي صلاحية السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع لتحقيق منافع من أنشطته.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة تسجل بموجبها الإستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها، كما يظهر بيان الدخل لنصيب المستثمر في نتائج أعمال المنشأة المستثمر بها.

السيطرة المشتركة عبارة عن اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية المالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (المشاركون في المشروع المشترك).

البيانات المالية المنفصلة هي تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة زميلة، أو مشارك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الإستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس النتائج للمبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.

للتأثير الهام هي سلطة المشاركة في القرارات المنطقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

المنشأة التابعة هو مشروع، بما في ذلك بما في ذلك المنشأة ذات مسؤولية محدودة مثل ذلك المشروع المشترك يجري التحكم به من قبل مشروع آخر (تعرف عادة باسم المنشأة الأم).

٣ إن البيانات المالية التي يتم فيها تطبيق طريقة حقوق الملكية لا تعتبر بيانات مالية منفصلة، كما لا تعتبر كذلك البيانات المالية لمنشأة ليس لها شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو حصة مشترك في مشروع مشترك.

٤ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم محاسبة الإستثمارات فيها باستخدام طريقة حقوق الملكية، والبيانات المالية التي يتم فيها توحيد حصص المشاركين في المشاريع المشتركة بشكل تأسيسي.

٥ إن المنشآت المعفية وفقاً للفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" من التوحيد، أو الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" من تطبيق للتوحيد التأسيسي، أو الفقرة ١٣ (ج) من هذا المعيار من تطبيق طريقة حقوق الملكية، يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

التأثير الهام

٦ إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة على ٢٠% أو أكثر من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض أن لديه تأثير هام ما لم يمكن إثبات أن هذا ليس هو الواقع. وبالعكس إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة، على أقل من ٢٠% من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنه يفترض عدم قدرة المستثمر على التأثير الهام إلا إذا أمكن إثبات وجود مثل هذا التأثير وإذا توفر لمستثمرين آخرين ملكية هامة أو ملكية أكثرية فإن ذلك لا يمنع من وجود تأثير هام للمستثمر.

٧ يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة من الطرق التالية أو أكثر:

- (أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المنشأة المستثمر بها؛
- (ب) المشاركة في عملية وضع السياسات؛
- (ج) وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها؛
- (د) تبادل الموظفين الإداريين بينهما؛ أو
- (هـ) مخصصات تقديم معلومات فنية ضرورية.

٨ يمكن أن تملك المنشأة ضمانات لسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عديدة، أو أدوات مشابهة أخرى من المحتمل، إذا تم ممارستها أو تحويلها، أن تعطي المنشأة حقوق تصويت إضافية أو تخفض من حقوق تصويت الطرف الآخر على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى (أي حقوق التصويت المحتملة). إن وجود واثق حقوق التصويت المحتملة التي يمكن حالياً ممارستها أو تحويلها، بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة التي تحتفظ بها منشآت أخرى،

تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كان المنشأة تؤثر هام. ولا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل حالياً عندما لا يمكن مثلاً ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبل محين أو وقوع حدث مستقبلي محين.

٩ أثناء تقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم في التأثير الهام، تخصص المنشأة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة واية ترتيبات تعاقبية أخرى سواء يتم دراستها بشكل فردي أو جماعي) التي تؤثر على الحقوق المحتملة، باستثناء نية الإدارة والقدرة المالية على الممارسة أو التحويل.

١٠ تفتد المنشأة للتأثير الهام على الجهة المستثمر بها عندما تفتد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر بها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير الهام مع أو بدون تغير في مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. ويمكن أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تصبح الشركة الزميلة خاضعة لسيطرة حكومة معينة أو محكمة أو مدير أو منظم. ويمكن أن يحدث أيضاً نتيجة اتفاق تعاقدي.

طريقة حقوق الملكية

١١ بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم الاعتراف أولياً بالإستثمار في شركة زميلة بسعر التكلفة ويتم زيادة أو إنقاص المبلغ المسجل للاعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها بعد تاريخ الإنتماج بالشراء. ويتم الاعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها في حساب الربح أو الخسارة للمستثمر. وتخفض التوزيعات المستلمة من الجهة المستثمر بها من المبلغ المسجل للإستثمار. ويمكن أن تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية أيضاً للتغيرات في الحصة التناسبية الخاصة بالمستثمر في الجهة المستثمر بها الناشئة من التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها التي لم يتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة للجهة المستثمر بها. وتتضمن هذه التغيرات تلك التي تنشأ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومن فروقات تحويل الصرف الأجنبي. ويتم الاعتراف بحصة المستثمر في تلك التغيرات مباشرة في حقوق الملكية الخاصة به.

١٢ عندما توجد حقوق التصويت المحتملة، يتم تحديد حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها وفي التغيرات في حقوق الملكية للجهة المستثمر بها على أساس حصص الملكية الحالية، ولا تعكس احتمالية ممارسة أو تحويل حقوق التصويت المحتملة.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٣ تتم محاسبة الإستثمار في الشركة لزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية فيما عدا الحالات التالية:

- (أ) عندما يتم تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والصلايات المتوقعة"، أو
- (ب) عندما ينطبق الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧، الذي يتيح للشركة الأم التي تملك أيضاً إستثماراً في الشركة لزميلة بعدم عرض البيقالت المالية الموحدة، أو
- (ج) عندما ينطبق جميع ما يلي:

(١) يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها الآخرين، بما في ذلك أولئك الذين لا يحق لهم خلافاً لتلك بالتصويت، بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك؛

- (٢) لا يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق عام (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛
- (٣) لم يتم للمستثمر بإيداع، أو أنه ليس بصدد إيداع، بيقظه المالية لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي صنف من الأدوات في سوق عام؛ و
- (٤) تقوم الشركة الأم الأساسية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد البيانات المالية الموحدة المتاحة للإستخدام العام والتي تتسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٤ تتم محاسبة الإستثمارات الموصوفة في الفقرة ١٣ (أ) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

١٥ عندما لا يعد الإستثمار في شركة زميلة مصنفة سابقاً على أنها محتفظ بها برسم البيع يابى معايير تصنيفه على أنه كذلك، يجب محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع. ويتم تحييل البيانات المالية للفترة منذ تصنيف الاحتفاظ برسم البيع وفقاً لذلك.

١٦ [تم إلغاؤها]

١٧ قد لا يكون الاعتراف بالدخل على أساس التوزيعات المستلمة مقابلاً "ملائماً" للدخل المكتسب من الإستثمار في المنشأة الزميلة لأن التوزيعات المستلمة قد تكون ذات علاقة ضئيلة بأداء المنشأة الزميلة. وحيث أن للمعدّل تأثير هام على المنشأة الزميلة فإنه يكون مسؤولاً عن إدائها وبقائها عن المعاد على إستثماره، ويحاسب المستثمر عن هذه المسؤوليات من خلال توسيع نطاق بياناته المالية الموحدة لتشمل نصيبه من نتائج هذه المنشآت الزميلة، وهو بهذا يوفر تحليلاً للأرباح والإستثمار أكثر فائدة لاحتساب النسب المالية، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية تحلّي تقارير ذات معلومات أفضل عن صفاتي أصول وصادقي نخل المستثمر.

١٨ ينبغي على المستثمر وقف استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه تأثيره الهام على الشركة الزميلة ويجب عليه محاسبة الإستثمار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ابتداءً من ذلك التاريخ، بشرط ألا تصبح الشركة الزميلة شركة تابعة أو مشروع مشترك كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

١٩ إن المبلغ المسجل للإستثمار في التاريخ الذي يتوقف فيه عن كونه شركة زميلة يجب أن يعتبر على أنه تكلفته عند القياس الأولي كصل مالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢٠ إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية تشبه إجراءات التوحيد المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، إضافة لذلك فإن المفاهيم العامة التي تبني عليها إجراءات التوحيد المستخدمة عند تملك المنشأة التابعة تستخدم أيضاً في حالة الإستثمار في المنشأة الزميلة.

٢١ إن حصة المجموعة في الشركة الزميلة هي إجمالي ممتلكات الشركة الأم والشركات التابعة لها في تلك الشركة الزميلة. ويتم تجاهل ممتلكات الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة الأخرى للمجموعة لهذا الغرض. وعندما تملك الشركة الزميلة شركات تابعة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر وصادقي الأصول التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك التي يتم

الاعتراف في البيانات المالية للشركة الزميلة (إما في ذلك حصة الشركة الزميلة في الأرباح أو الخسائر وصافي الأصول الخاصة بشركتها الزميلة ومشاورهما المشتركة، بعد أي تعديلات لازمة لإنفاذ السياسات المحاسبية الموحدة. (انظر الفقرتان ٢٦ و ٢٧).

٢٢ يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن معاملات "من الأصل إلى الفرع" و"من الفرع إلى الأصل" بين المستثمر (إما في ذلك شركته التابعة الموحدة) والشركة الزميلة في البيانات المالية للمستثمر فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة الزميلة. ومعاملات "من الأصل إلى الفرع" هي، على سبيل المثال، مبيعات الأصول من الشركة الزميلة إلى المستثمر. في حين تكون معاملات "من الفرع إلى الأصل"، على سبيل المثال، هي مبيعات الأصول من المستثمر إلى الشركة الزميلة. ويتم إلغاء حصة المستثمر في أرباح وخسائر الشركة الزميلة الناتجة من هذه المعاملات.

٢٣ تتم المحاسبة عن الاستثمار في المنشأة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية من تاريخ انطباق تعريف المنشأة الزميلة عليه، وتجرى المحاسبة عن أي فرق (سواء موجب أو سالب) بتاريخ التملك بين تكلفة التملك ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لأصافي الأصول المحددة للمنشأة الزميلة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية - ٢٢ "إنماج الأصناف"، لذلك:

- (أ) يتم تضمين الشهرة المتوقعة بالشركة الزميلة في المبلغ المسجل للاستثمار. لكن لا يُسمح بإلغاء تلك الشهرة ولا يتم بالتالي تضمينها في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة.
- (ب) إن أية زيادة في حصة المستثمر في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للشركة الزميلة والفرزات والفرزات الطارئة عن تكلفة الاستثمار يتم استثنائها من المبلغ المسجل للاستثمار، ويتم بدلا من ذلك تضمينها كدخل في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في الفترة التي يتم فيها شراء الاستثمار.

يتم أيضا إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الاندماج بالشراء لمحاسبة، مثلا، استهلاك الأصول القابلة للإستهلاك على أساس قيمها العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء. وعلى نحو مماثل، يتم إجراء تعديلات مناسبة على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد الاندماج بالشراء لخسائر انخفاض القيمة المعترف بها من قبل الشركة الزميلة مثل الشهرة والممتلكات والمصانع والمعدات.

٢٤ يستخدم المستثمر أحدث البيانات المالية المتوفرة للشركة الزميلة في تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف تواريخ الإبلاغ للمستثمر والشركة الزميلة، تقوم الشركة الزميلة بإعداد بيانات مالية، لاستخدام المستثمر، يكون لها نفس تاريخ البيانات المالية الخاصة بالمستثمر ما لم يكن من غير الصلي القبول بذلك.

٢٥ عندما يتم وفقا للفترة ٢٤ إعداد البيانات المالية للشركة الزميلة المستخدمة في تطبيق طريقة حقوق الملكية بتاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر، يجب إجراء تعديلات لإستيعاب آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تلك التاريخ وتاريخ البيانات المالية للمستثمر. ولا يجب أن يتجاوز الفرق بين تاريخي الإبلاغ للشركة الزميلة والمستثمر في أي حال أي من الأحوال مدة ثلاثة أشهر. ويجب أن يكون طول فترات الإبلاغ وأي فرق في تواريخ الإبلاغ متساوية من فترة إلى أخرى.

٢٦ يجب إعداد البيانات المالية للمستثمر باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المتعلقة في الظروف المشابهة.

٢٧ عندما يكون المنشأة الزميلة أسهم ممتازة تراكمية مملوكة لجهة خارجية، فإن المستثمر يحسب نصيبه من الأرباح أو الخسائر بعد التحديل لتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة، سواء تم الإعلان عن هذه التوزيعات أم لم يعلن.

٢٨ إذا استخدمت المنشأة الزميلة سياسات محاسبية غير تلك المطبقة من قبل المستثمر لعمليات مماثلة وأحداثا في ظروف متشابهة، فله يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للمنشأة الزميلة عندما تستخدم من قبل المستثمر لتطبيق طريقة حقوق الملكية.

٢٩ إذا كانت حصة المستثمر من خسائر الشركة الزميلة تسلوى أو تتجاوز حصته في الشركة الزميلة، يتوقف المستثمر عن الاعتراف بحصته من الخسائر الأخرى. إن الحصة في الشركة الزميلة عبارة عن المبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص أخرى طويلة الأجل تشكل، في جوهرها، جزءا من صافي استثمار المستثمر في الشركة الزميلة. على سبيل المثال، إن أي بند غير مخطط لتسويته أو من غير المحتمل أن يحدث في المستقبل القريب هو، في جوهره، امتداد لاستثمار المنشأة في تلك الشركة الزميلة. ويمكن أن تتضمن مثل هذه البنود أسهم ممتازة ونعم مدينة طويلة الأجل أو قروض لكنها لا تتضمن نعم مدينة تجارية أو نعم دلتنة تجارية أو أي نعم مدينة طويلة الأجل يوجد لها ضمان إضافي ملائم، مثل القروض المضمونة. إن الخسائر المعترف بها بموجب طريقة الحقوق الملكية والتي تزيد عن استثمار المستثمر في الأسهم العادية يتم تطبيقها على العناصر الأخرى لحصة المستثمر في الشركة الزميلة بترتيب عكسي من حيث أولويتها (أي الأولوية في التصفية).

٣٠ بعد تخفيض حصة المستثمر إلى الصفر، يصبح هناك خسائر إضافية ويتم الاعتراف بالترزم معين فقط إلى الحد الذي يتكبد فيه المستثمر التزامات قانونية أو استدلالية أو يسدد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة. وإذا قامت الشركة الزميلة لاحقا بالإبلاغ عن الأرباح، يستمر المستثمر في الاعتراف بحصته من تلك الأرباح فقط بعد أن تصبح حصته من الأرباح تسلوى حصته من الخسائر غير المعترف بها.

خسارة انخفاض القيمة

٣١ بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك الاعتراف بخسائر الشركة الزميلة وفقا للفقرة ٢٩، يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأية خسائر لانخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي استثمار المستثمر في الشركة الزميلة.

٣٢ يطبق المستثمر أيضا متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتحديد ما إذا يتم الاعتراف بأية خسائر لانخفاض قيمة إضافية فيما يتعلق بحصة المستثمر في الشركة الزميلة التي لا تشكل جزءا من صافي الاستثمار ومبلغ خسارة لانخفاض القيمة تلك.

٣٣ ولأن الشهرة المشمولة في المبلغ المسجل لاستثمار معين في الشركة الزميلة غير معترف بها بشكل منفصل، فإنه لا يتم اختبارها لانخفاض في القيمة بشكل منفصل من خلال تطبيق متطلبات اختبار لانخفاض قيمة الشهرة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". وبدلا من ذلك، يتم اختبار كامل المبلغ المسجل للاستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فيما يخص لانخفاض

القيمة، من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد (قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) مع مبلغه المسجل، متى كان تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى إمكانية انخفاض قيمة الإستثمار.

(أ) تقدير حصته من القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من قبل المنشأة المستثمر فيها ككل متضمنتا للتدفقات النقدية من عمليات المنشأة المستثمر فيها والمتحصلات من الإستبعاد النهائي للإستثمار؛ أو

(ب) القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المتوقع نشوءها لتوزيعات أرباح سوف يتم إستلامها من الإستثمار ومن الإستبعاد النهائي.

في ظل الافتراضات المنسوبة فإن كلا الطريقتين تسطي نفس النتيجة.

٣٤ إن المبلغ القابل للإسترداد من الإستثمار في المنشأة الزميلة يتم تقديره لكل منشأة زميلة على إفراد، إلا إذا لم تولد إحدى المنشآت الزميلة تكافآت نقدية داخلية من إستمرارية الإستخدام والتي ما يكون هذا النوع من المنشآت الزميلة في الغالب مستقلة عن تلك الأصول الخاصة بالمشروع.

القوائم المالية المنفصلة

٣٥ يجب معالجة الإستثمار في المنشأة الزميلة المدرج في البيئات المالية بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣٧-٤٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٣٦ لا ينص على المعيار على وجوب وضع قوائم مالية منفصلة متاحة للإستعمال العام.

الإفصاح

٣٧ يجب على المستثمر الإفصاح عما يلي :

- (أ) القيمة العادلة للإستثمارات في الشركات الزميلة التي يكون لها عروض أسعار مطنة؛
- (ب) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، بما في ذلك إجمالي مبالغ الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والأرباح أو الخسائر؛
- (ج) الأسباب وراء بعض الافتراض بأنه لا يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، أقل من ٢٠% من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن لديه تأثيرا هاما؛
- (د) الأسباب وراء بعض الافتراض بأنه يكون للمستثمر تأثيرا هاما إذا كان يملك، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، ما مقداره ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة للجهة المستثمر بها لكنه يستنتج أن ليس لديه تأثيرا هاما؛
- (هـ) تاريخ الإبلاغ الخاص بالبيانات المالية للشركة الزميلة، عندما يتم استخدام هذه البيانات المالية في تطبيق طريقة حقوق الملكية ويكون لها تاريخ إبلاغ مختلف عن تاريخ إبلاغ المستثمر أو تكون لفترة تختلف عن تلك التي تخص المستثمر، والسبب وراء استخدام تاريخ إبلاغ مختلف أو فترة زمنية مختلفة؛

(و) طبيعة وتطبيقات قيود هامة (تنتج مثلاً عن ترتيبات الإفراض أو المتطلبات التنظيمية) على قدرة الشركات الزميلة على تحويل الأموال إلى المستثمر في شكل توزيعات أرباح نقدية أو تمديد لقروض أو سلف؛

(ز) الحصة غير المعترف بها في خسائر الشركة الزميلة للفترة وبشكل تراكمي، إذا توقف المستثمر عن الاعتراف بحصته في خساره الشركة الزميلة؛

(ح) حقيقة أنه لا تتم محاسبة الشركة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة ١١٢ و

(ط) معلومات مالية ملخصة حول الشركات الزميلة، سواء بشكل مفرد أو ضمن مجموعات، والتي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك مبالغ مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.

٢٨ يتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية على أنها أصول غير متداولة. ويجب الإفصاح عن حصة المستثمر في أرباح أو خسائر تلك الشركات الزميلة، والمبلغ المسجل لتلك الإستثمارات، بشكل منفصل. كما يجب الإفصاح أيضاً عن حصة المستثمر في أي عمليات متوقفة لتلك الشركات الزميلة.

٢٩ يعترف المستثمر بحصته في التغيرات المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية الخاصة بالشركة الزميلة مباشرة في حقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها في بيان التغيرات في حقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

٤٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، يصبح المستثمر عما يلي:

- (أ) حصته في الإلتزامات الطارئة للشركة الزميلة التي يتم تكديدها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين؛ و
- (ب) تلك الإلتزامات الطارئة التي تنشأ لأن المستثمر مسؤول بشكل مفرد عن جميع أو بعض التزامات الشركة الزميلة.

تاريخ النفاذ

٤١ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

مسحب بيانات أخرى

٤٢ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة للإستثمارات في المنشآت الزميلة" (المعدل في ٢٠٠٠).

٤٣ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

- (أ) التفسير ٣- استبعاد الأرباح والخسائر غير المحققة من العمليات مع الشركات الزميلة؛
- (ب) التفسير ٢٠- المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة للتشغيلية؛ و
- (ج) التفسير ٣٣- للمع (التوحيد) ولسلوب حقوق الملكية- حقوق التصويت الممكنة وتخصيص حقوق الملكية.

الملحق

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة ليكر، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عندما تم تنقيح هذا المعيار في عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ " المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزمنية " بواسطة أربعة عشر عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارت	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسرينج	
ولرن ماكريجور	
باتريشيا لومالي	
ماري كي تشميد	
جون سميت	
جيوفرى ويتينجتون	
تاتسومي يامادا	

أساس الاستنتاجات

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لكنه ليس جزء منه.

المقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

إستنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله الميدني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٨. وتم تنقيح المشروع في ضوء التسلؤلات والإنتقادات التي أثّرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحديثات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس لفتراضاته في مسودة عرض بعنوان "لتصنيفات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

إستنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ التي لم يعد المجلس للنظر فيها.

استثناءات نطاق التطبيق: الإستثمارات في الشركات الزميلة المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدة الإئتمان، والمنشآت المشابهة

إستنتاج ٤ لا توجد متطلبات محددة تتناول محاسبة الإستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدة الإئتمان، والمنشآت المشابهة. نتيجة لذلك، وبالإعتماد على ما إذا كانت تملك المنشأة سيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثيراً هاماً على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"،

(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"، أو

(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

إستنتاج ٥ أخذ المجلس بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما يكون لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها. ولاحظ المجلس أن استخدام طريقتي حقوق الملكية والتوحيد التامسبي للإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدة الإئتمان، والمنشآت المشابهة عدة ما تنتج معلومات ليس ذات علاقة بإدارتها ومستثمريها، وأن قياس القيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة.

إستنتاج ٦ بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المجلس أنه يمكن أن تكون هناك تغيرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الاستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل إقادة إذا كان هناك تغيرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ٧ وفقاً لذلك، قرر المجلس وجوب استثناء الاستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ عند قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون عادة متوفرة بسهولة لأن قياس القيمة العادلة هو ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل الأولى من التطور أو المنشآت غير المدرجة في البورصة.

معاملة التغيرات في القيمة العادلة

إستنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان من الضروري استثناء مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإنه يجب حدوث ذلك فقط عندما تعترف بالتغيرات في القيمة العادلة لإستثماراتها في الشركات الزميلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حدثت فيها تلك التغيرات. ويقصد من هذا الحصول على نفس المعاملة كما في الإستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة غير الموحدة أو التي لا تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية، لأنه يقصد من السيطرة أو للتأثير الهام أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الاقتصادية. وفيما يتعلق بالحالة الأولى، قرر المجلس أنه يجب أن يكون هناك إسجام في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

إستنتاج ٩ لاحظ المجلس أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه لا تليي دائماً تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لأن مؤسسات رأس المال المخاطر من الممكن أن تحتفظ بإستثمار لمدة ٣-٥ سنوات. وفقاً لمطالبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (ما لم تختَر المنشأة تحديد الإستثمار عند الإعراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). لا يؤدي تصنيف الإستثمار المتوفر برسم البيع إلى الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لأثر تطبيق طريقة حقوق الملكية، قرر المجلس إعفاء الإستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تليي للتعريف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فيما يخص الاحتفاظ بفرض المتاجرة).

الإشارة إلى ممارسات الصناعة الثابتة

إستنتاج ١٠ اقترحت مسودة لعرض تحديد توفر استثناءات النطاق بحالات وجود ممارسة الصناعة الثابتة. ولاحظ بعض المجاوبين أن تطوير ممارسة الصناعة لقياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة كان سيتم معارضته في الصناعات القائمة في البلدان التي تطبق المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد أكد المجلس أن الغرض الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان للتأكيد على تطبيق الإستثناء بشكل علم على تلك الإستثمارات التي تتوفر فيها القيمة العادلة.

إستنتاج ١١ وبناءً على ذلك، قرر المجلس وجوب أن يستند توفر الإستثناء فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وحذف الإشارة إلى الممارسة "الثانية". ويدرك المجلس أن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة هو ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المخاطر"

إستنتاج ١٢ قرر المجلس ألا يسهب في تعريف مؤسسات رأس المال المخاطر والمنشآت المشابهة المستتاة من نطاق المعيار. وبعبارة عن الإقرار بصعوبات الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالمياً، لم يسأ المجلس عن غير قصد منه أن يصعب الأمور للمنشآت في قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة. إلا أنه قرر أن يوضح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناءات النطاق تتضمن صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار.

إستنتاج ١٣ إلا أن المجلس قرر أنه إذا كانت الجهة المستثمر بها هي شركة تابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧، فإنه يجب توحيدها. واستخلص المجلس أنه إذا كان المستثمر يسطر على الجهة المستثمر بها، فإن هذه الجهة هي جزء من مجموعة معينة وجزءاً من الهيكل الذي تدبر المجموعة من خلاله أعمالها، وبالتالي يكون توحيد الجهة المستثمر بها أمراً مناسباً.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

التأثير الهام المؤقت

إستنتاج ١٤ درس المجلس ما إذا يجب إلغاء الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. وقرر المجلس اعتبار هذا الموضوع جزءاً من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بإعفاء معين من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند توفر دليل على شراء الشركة الزميلة بقصد للتصرف بها خلال فترة ١٢ شهر ولن الإدارة نشاطاً في البحث عن مشتري. وتقرح مسودة العرض ٤ الخاصة بالمجلس بعنوان "التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظاً بها من قبل المستثمر في شركة زميلة أو شركة تابعة*.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

إستنتاج ١٥ قرر المجلس إلغاء إعفاء الشركة الزميلة من تطبيق طريقة حقوق الملكية والتي تم تطبيقها سابقاً عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة الشركة الزميلة على نقل الأموال إلى المستثمر. وقد قام المجلس بذلك لأن هذه الظروف قد لا تحقق التأثير الهام للمستثمر على الشركة الزميلة. وقرر المجلس أنه يجب على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة التأثير الهام على منشأة ما، أن يأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على نقل الأموال من الشركة الزميلة إلى المستثمر. ولا تحقق هذه القيود، بعد ذلك، من وجود التأثير الهام.

* أصدر المجلس في آذار ٢٠٠٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة". ويلبي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ استثناء كمنطلق هذا كما يلبي الآن الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على الشركة الزميلة أن يكون مؤقتاً. انظر أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ لمزيد من التفصيل.

حسابات نهاية السنة غير المتطبقة

إستنتاج ١٦ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد الفرق بين تاريخي الإبلاغ للمستثمر والشركة الزميلة بفترة ٣ شهور عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. ويعتقد بعض المجابون على مسودة العرض أنه قد يكون من غير العملي للمستثمر إعداد بيانات مالية يكون لها نفس التاريخ عندما يتجاوز الفرق بين تاريخي البيانات المالية للمستثمر والشركة الزميلة أكثر من ٣ شهور. ولاحظ المجلس أن تحديد فترة الثلاث أشهر يتم العمل بها في عدة إختصاصات، كما أبدى قلقا من إمكانية أن تؤدي فترة أطول، مثل ٦ شهور، إلى الإعتراف بمعلومات غير هامة. لذلك، قرر الاحتفاظ بفترة الثلاث أشهر.

الإعتراف بالخسائر

إستنتاج ١٧ قيدت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ والنصير رقم ٢٠ "طريقة محاسبة حقوق الملكية - الإعتراف بالخسائر" من تطبيق طريقة حقوق الملكية عند تخفيض المبلغ المسجل للإستثمار إلى الصفر، في محاسبة حصة المستثمر من الخسائر.

إستنتاج ١٨ قرر المجلس أن قاعدة التخفيض إلى الصفر يجب أن تكون أوسع نطاقا من حصص حقوق الملكية المتبقية ويجب أن تتضمن أيضا حصص أخرى غير متعلقة بحقوق الملكية تشكل، في جوهرها، جزء من صافي الإستثمار في الشركة الزميلة، مثل الذمم المدينة طويلة الأجل. لذلك، قرر المجلس سحب النصير رقم ٢٠.

إستنتاج ١٩ أشار المجلس أيضا أنه إذا لم تشمل الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية في قاعدة التخفيض إلى الصفر، يمكن أن يعيد المستثمر هيكله إستثماره لتمويل الأغلبية في الإستثمارات غير المتعلقة بحقوق الملكية لتقاضي الإعتراف بخسائر الشركة الزميلة بموجب طريقة حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٠ أوضح المجلس أيضا، في توسيع القاعدة التي ينبغي وقفها الإعتراف بالخسائر، تطبيق أحكام انخفاض القيمة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول المالية التي تشكل جزء من صافي الإستثمار.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ مع محتويات النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٨. ويتم معاملة الفروقات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع أو غم لكيفية أن تختلف الإشارات.

وبظهر الجدول أيضا كيف تم دمج متطلبات التفسيرات ٣ و ٢٠ و ٣٣ في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

الفقرة المستتبلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨	الفقرة المستتبلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨	الفقرة المستتبلة في المعيار ٢٨	الفقرة الحالية في المعيار ٢٨
٣٠	لا يوجد	١٦	١	١	١
٣١	لا يوجد	١٧	٢	٢	٢
التفسير- ٣	٢٢، ٢١	١٨	٣	٣	٣
التفسير- ٢٠	٣٢-٣٠	١٩	٤	٤	٤
التفسير- ٣٣	١٧، ٩، ٨	٢٠	٥	٥	٥
لا يوجد	٥-٣	٢١	٦	٦	٦
لا يوجد	١٠	٢٢	٧	٧	٧
لا يوجد	١٥، ١٤	٢٣	٨	٨	٨
لا يوجد	١٩	٢٤	٩	٩	٩
لا يوجد	٣٧-٣٥	٢٥	١١	١١	١١
لا يوجد	٣٩	٢٦	١٢	١٢	١٢
لا يوجد	٤٣، ٤٢	٢٧	١٣	١٣	١٣
		٢٨	١٤	١٤	١٤
		٢٩	١٥	١٥	١٥

معايير المحاسبة الدولية ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

معايير المحاسبة الدولية ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

٤-١	النطاق
٣٧-٥	إعادة عرض القوائم المالية
٢٨-١١	البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية
٢٥-١١	الميزانية العمومية
٢٦	قائمة الدخل
٢٨-٢٧	المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي
٣١-٢٩	البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية
٢٩	الميزانية العمومية
٣٠	بيان الدخل
٣١	المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي
٣٢	الضرائب
٣٣	قائمة التدفق النقدي
٣٤	الأرقام المقارنة
٣٦-٣٥	القوائم المالية الموحدة
٣٧	إختيار واستخدام المؤشر العلم للأسعار
٣٨	انتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع
٤٠-٣٩	الإفصاح
٤١	تاريخ النفاذ

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" مبين في الفقرة ٤١-١. تتناول جميع الفقرات في الفاتير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بـ لجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٢٩

التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

النطاق

١ يجب تطبيق هذا المعيار على اللياقات المالية الرئيسية بما في ذلك اللياقات المالية الموحدة لأي مشروع يقدم تقريره بصورة إقتصادية أو تضخم مرتفع.

٢ أن التقرير عن نتائج العمليات والمركز المالي في إقتصاد ذو تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة عرض أمر غير مفيد، فالتدقيق يقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

٣ لا يحدد هذا المعيار محلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمراً ضرورياً مسألة خاضعة للإجتهاد. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الإقتصادية للبلد والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

(أ) يفضل عامة الناس الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية المستلمة حالاً للحفاظ على القوة الشرائية؛

(ب) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛

(ج) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بالسعر تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى لو كانت المدة قصيرة؛

(د) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ و

(هـ) معدل التضخم التراكمي لثلاث سنوات يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.

٤ يفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تضع تقاريرها بنفس عملة الإقتصاد ذات التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار اعتباراً من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي مشروع من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

إعادة عرض القوائم المالية

٥ تتغير الأسعار خلال الزمن نتيجة لقوى سياسية، وإقتصادية واجتماعية خاصة أو عامة. فالقوى الخاصة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التكنولوجية يمكن أن تسبب زيادة أو نقصاً هائلاً في الأسعار الفردية وبشكل مستقل عن بعضها البعض. وبإضافة لذلك، قد تسبب القوى العاملة تغيرات في مستوى الأسعار العامة وعليه تسبب تغيرات في القوة الشرائية العامة للنقد.

٦ في معظم البلدان، يجري إعداد البيانات المالية الرئيسية على أساس التكلفة التاريخية دونما اعتبار للتغيرات في مستوى الأسعار العامة أو للزيادة المحددة في أسعار الأصول المملوكة بإستثناء الأصول الثابتة والاستثمارات التي قد يجري إعادة تقييمها، ولكن بعض المشاريع على كل حال، تقدم بيانات مالية رئيسية على أساس أسلوب التكلفة الجارية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار المحددة للأصول المملوكة.

٧ في الإفصاحات مرتفعة التضخم، تكون البيانات المالية المعدة سواء على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، مفيدة فقط إذا تم التعبير عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. ونتيجة لذلك يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية للمشروع الذي تعد تقاريره في علة الإقتصاد مرتفع التضخم، ولا يسمح بتقديم المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار كمعلومات إضافية للبيانات المالية التي لم يتم إعادة عرضها. إضافة لذلك فإن تقديم البيانات المالية بصورة منفصلة قبل إعادة العرض أمراً غير مرغوب به.

٨ يجب التعبير عن البيانات المالية للمشروع الذي يضع تقاريره بعلة الإقتصاد مرتفع التضخم سواء كانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية كذلك يجب التعبير عن الأرقام المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ عرض البيانات المالية * وأنه مطومات تخص الفترات السابقة بتوجب أيضاً إعادة عرضها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية. ولاغراض عرض المبالغ المقارنة أو النسبية في عمتي عرض مختلفتين، للفرقات ٤٢ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٩ آثار للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية * (كما تم تعديله في ٢٠٠٣).

٩ يجب إدراج المكسب أو الخسارة الناتجة عن صافي المركز النقدي في صافي الدخل والإفصاح عنها بشكل منفصل.

١٠ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار تطبيق إجراءات محددة كما تتطلب الإجتهد. أن الثبات في تطبيق هذه الإجراءات والإجتهدات من فترة لأخرى يعتبر أكثر أهمية من أحكام الدقة للمبالغ الناتجة المدرجة في البيانات المالية المعاد عرضها.

البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية

الميزانية العمومية

١١ إن مبالغ الميزانية العمومية التي لم يعر عنها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية يعاد عرضها باستخدام مؤشر أسعار عام.

١٢ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنها أصلاً معبر عنها بوحدة نقدية جارية بتاريخ الميزانية العمومية، فالبنود النقدية أموال محتفظ بها أو بنود سيتم إستلامها أو دفعها نقداً.

١٣ الأصول والإلتزامات للمربوطة بموجب اتفاقية للتغيرات في الأسعار، مثل السندات أو القروض للمربوطة بمؤشر، تحل بموجب الاتفاقية من أجل تأكيد المبلغ القائم بتاريخ الميزانية العمومية، وترحل هذه البنود بهذا المبلغ المحل في الميزانية العمومية المعاد عرضها.

١٤ تعتبر كلفة الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية. بعض البنود غير النقدية تكون مرحلة بمبالغ جارية بتاريخ الميزانية العمومية مثل صفحي القيمة المتحققة أو للقيمة السوقية لذلك لا يعاد عرضها، أما كلفة الأصول والالتزامات غير النقدية الأخرى فيعاد عرضها.

١٥ ترحل غالبية البنود غير النقدية بالكلفة أو بالكلفة ناقصاً الإستهلاك، وبالتالي فإنه قد يتم التعبير عنها بمبالغ جارية بتاريخ تملكها. تتحدد الكلفة أو التكلفة ناقصاً الإستهلاك المعاد عرضها. لكل بند بواسطة تطبيق لتغير في المؤشر العام للأسعار على التكلفة التاريخية ومجمع الإستهلاك من تاريخ التملك إلى تاريخ الميزانية العمومية. بالتالي يتم إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات، ومخزون المواد الأولية والبطانة والشهرة وحقوق الاختراع، والعلامات التجارية والأصول المشابهة من تاريخ شرائها. ويعاد عرض المخزون تحت الصنع والبطانة تامة الصنع من التوليد التي تم عندها تكبد تكاليف الشراء أو التحول الصناعي لها.

١٦ قد لا تتوفر سجلات تفصيلية لتواريخ تملك بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو يصعب تقديرها. في مثل هذه الحالات الفادرة، قد يكون ضرورياً في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار - إستخدام خبير تقييم مستقل لتحديد قيمة البنود واستخدامها كأساس لإعادة عرضها.

١٧ قد لا يتوفر مؤشر أسعار عام للفترة التي يتطلب هذا المعيار إعادة عرض الممتلكات والمصانع والمعدات فيها. في مثل هذه الحالات الفادرة قد يكون من الضروري على سبيل المثال استخدام تقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.

١٨ تظهر بعض البنود غير النقدية بمبالغ جارية بتاريخ غير تاريخ التملك أو تواريخ الميزانية العمومية على سبيل المثال الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بتاريخ سابق في مثل هذه الحالات يتم إعادة عرض القيم المرحلة من تاريخ إعادة التقييم.

١٩ يتم تخفيض قيمة البند غير النقدي المعاد عرضه بموجب معيار المحاسبة الدولية المناسبة عندما يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد من الإستخدام المستقبلي للبند (إما في ذلك البيع أو الإستبعاد بشكل آخر) من هنا فإنه في مثل هذه الحالات يجري تخفيض المبالغ المعاد عرضها للممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وحقوق الاختراع والعلامات التجارية إلى القيمة القليلة للإسترداد وتخفيض المبلغ المعاد عرضها للمخزون إلى صفحي القيمة القابلة للتحقق وتخفيض المبلغ المعاد عرضه للإستثمارات الجارية إلى القيمة السوقية.

٢٠ قد تضع المنشأة المستثمر بها والتي تجري المحاسبة عن الإستثمار بها بطريقة حقوق الملكية تقاريرها باستخدام عملة إقتصاد ذو تضخم مرتفع . يجب إعادة عرض الميزانية العمومية وقائمة الدخل لمثل هذه المنشأة بموجب هذا المعيار من أجل إحتساب نصيب المستثمر في صفحي أصولها ونتائج أعمالها، وإذا كانت البيانات المالية للمنشأة المستثمر بها مبرر عنها بعملة أجنبية فيتم ترجمتها بمعدلات الإهتال.

٢١ حيث أن أثر التضخم يظهر عادة في تكاليف الإقتراض فإنه من غير الملائم القيام معاً بإعادة بيان الإنفاق الراسمي للممول بالإقتراض وأيضاً برسلة ذلك الجزء من تكاليف الإقتراض الذي يعوض عن التضخم خلال نفس الفترة. لذلك فإنه يعترف بهذا الجزء من تكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبد التكاليف فيها.

٢٢ قد يمتلك المشروع أصولاً بموجب ترتيبات تسمح له بتأجيل الدفع دون أن يتكبد أعباء ظاهرة للفقرة. حيثما لا يكون عملياً افتراض مبلغ للفقرة، فإن مثل هذه الأصول بعد عرضها من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

٢٣ [تم إلغاؤها]

٢٤ في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين ما عدا الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تاريخ المساهمة بها أو نشونها. ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بينها كمتعم حسابي لكافة المبالغ الأخرى للمعاد عرضها في الميزانية العمومية.

٢٥ في نهاية الفترة الأولى وفي كل فترة لاحقة، يتم إعادة عرض كافة مكونات حقوق المالكين بتطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو تاريخ المساهمة فيها، إذا كان هذا التاريخ لاحقاً. ويتم الإفصاح عن تحركات حقوق المالكين في الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية".

قائمة الدخل

٢٦ يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في بيان الدخل بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. وعليه يتوجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام من تاريخ التقيّد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في البيانات المالية.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

٢٧ في فترة التضخم يفقد المشروع قوة شرائية إذا كان لديه زيادة في الأصول النقدية عن الإلتزامات النقدية، ويكسب المشروع قوة شرائية عندما يكون لديه إلتزامات نقدية تزيد عن الأصول النقدية إلى الحد الذي لا تكون فيه الأصول والإلتزامات مربوطة مع مستوى الأسعار. يتمثل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الفرق الناتج عن إعادة عرض الأصول غير النقدية وحقوق المالكين وبنود قائمة الدخل من ناحية وتعديل الأصول والإلتزامات المربوطة مع مؤشر أسعار من ناحية أخرى. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة بتطبيق التغير في مؤشر الأسعار العام على المتوسط المرجح للفرق بين الأصول النقدية والإلتزامات النقدية خلال الفترة .

٢٨ يتم إدراج المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في صافي الدخل ويتم إجراء مقاصة بين المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والتعديل المحدد بموجب الفقرة ١٣ للأصول والإلتزامات المربوطة بموجب اتفاقية للتغيرات في الأسعار. كذلك فإن بنود بيان الدخل الأخرى، مثل دخل ومصروف الفائدة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأموال المستثمرة أو المقرضة فإنها تعتبر أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. ومع أنه يجري الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، فإن من المفيد عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الدخل.

البيانات المالية على أساس التكلفة الجارية

الميزانية العمومية

٢٩ لا يتم إعادة عرض البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية. أما باقي البنود في الميزانية العمومية فيعاد عرضها بموجب الفترات ١١ إلى ٢٥.

بيان الدخل

٣٠ يظهر عادة بيان الدخل المعد على أساس التكلفة الجارية، قبل إعادة عرضه، التكلفة الجارية بتاريخ حدوث العمليات أو الأحداث ذات العلاقة. فالتكلفة المبيعات والإستهلاك تسجل بالتكلفة الجارية بتاريخ الإستخدام، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبالغها النقدية عند حدوثها. لذلك يجب إعادة عرض كافة المبالغ بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية بتطبيق مؤشر أسعار عام.

المكسب أو الخسارة من صفاتي المركز النقدي

٣١ تتم المحاسبة عن المكسب أو الخسارة من صفاتي المركز النقدي بموجب الفترتين ٢٧ و ٢٨ .

الضرائب

٣٢ قد تؤدي إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار إلى نشوء فروق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي. تتم المحاسبة عن هذه الفروق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

قائمة التكاليف النقدي

٣٣ يتطلب هذا المعيار إظهار كافة بنود بيان التكاليف النقدي بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية.

الأرقام المقارنة

٣٤ يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة السابقة سواء كانت مبنية على التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، بموجب مؤشر أسعار عام بحيث تعرض البيانات المالية المقارنة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. كذلك يجب التعبير عن المعلومات المفصّل عنها بالخصلة بفترات سابقة بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولعرض عرض مبالغ الأرقام المقارنة في عمليتي عرض مختلفتين، للفترات ٤٢ (ب) و ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

القوائم المالية الموحدة

٣٥ قد يكون للمنشأة الأم التي تعد تقاريرها بعملية إتصاف مرتفع التضخم منشآت تابعة تعد أيضاً تقاريرها بعملية إتصافيات مرتفعة التضخم، يجب إعادة عرض البيانات المالية لملئ هذه المنشآت التابعة بتطبيق مؤشر أسعار عام للبلد الذي يعد تقاريرها بعملته قبل أن يجري شمولها في البيانات المالية الموحدة التي تصدرها المنشأة الأم. وعندما تكون المنشأة التابعة منشأة أجنبية فانه يجري ترجمة قوائمها المالية المعاد

عرضها بمعدلات الإقبال. أما البيانات المالية للمنشآت التابعة التي لا تد تقاريرها بعملة الإقتصاديات مرتفعة التضخم فيتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، *أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*.

٣٦ إذا تم توحيد البيانات المالية بتاريخ تقارير مختلفة فانه يتم إعادة عرض جميع البنود، سواء كانت نقدية أو غير نقدية بوحدة القياس الجارية بتاريخ البيانات المالية الموحدة.

اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

٣٧ تتطلب إعادة عرض البيانات المالية بموجب هذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يمكن التغيرات في القوة الشرائية العامة. من المفضل أن تقوم كافة المشاريع التي تد تقاريرها بعملة نفس الإقتصاد باستخدام نفس المؤشر.

انتهاء أوضاع التضخم الإقتصادي المرتفع

٣٨ عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم ويتوقف المشروع عن إعداد وعرض البيانات المالية المعدة بموجب هذا المعيار، فإنه يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في البيانات المالية اللاحقة.

الإفصاح

٣٩ يجب القيام بالإفصاحات التالية:
(أ) حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقارنة للفترة السابقة قد تم إعادة عرضها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، وكنيجة لذلك يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية؛

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية؛ و
(ج) هوية ومستوى مؤشر الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية ولتحرك في هذا المؤشر خلال الفترة الجارية وفترة التقرير السابق.

٤٠ إن الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هي لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في البيانات المالية. ويقصد منها كذلك توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم هذا الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ النفاذ

٤١ يطبق معيار المحاسبة الدولي هذا على البيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو ما بعد ذلك.

معايير المحاسبة الدولية ٣٠

الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشأة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفترات

معدل المحاسبة الدولي ٣٠

الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

٥-١	النطاق
٧-٦	خلفية
٨	المبادئ المحاسبية
١٧-٩	قائمة الدخل
٢٥-١٨	الميزانية العمومية
٢٩-٢٦	الأموال الطارئة والإلتزامات بما فيها البنود خارج الميزانية
٣٩-٣٠	استحقاقات الأصول والإلتزامات
٤٢-٤٠	تركيزات الأصول والإلتزامات والبنود خارج الميزانية العمومية
٤٩-٤٣	خسائر القروض والمطلوبات
٥٢-٥٠	المخاطر البنكية العامة
٥٤-٥٣	الأصول المرهونة كضمان
٥٥	نشاطات الأمانة
٥٨-٥٦	معاملات الأطراف ذات العلاقة
٥٩	تاريخ التلخيص

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ "الإصحاح في التوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعيار الخاص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٠ في سياق الهدف منه متقدمة إلى المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

معيار المحاسبة الدولي ٣٠

الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار، على البيئات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة (يشار إليها لاحقاً بالبنوك).
- ٢ لأغراض هذا المعيار، يشمل مصطلح "بنك" كافة المؤسسات المالية، التي تتمثل نشاطاتها الأساسية في اخذ الودائع والإقراض بهدف الإقراض والإستثمار والتي هي في نطاق التشريعات البنكية أو التشريعات المشابهة. يعتبر هذا المعيار ملائماً لهذه المنشآت سواء احتوت أسماؤها على كلمة بنك أم لم تحتوي.
- ٣ تمثل البنوك قطاعاً هاماً ومؤثراً في عالم الأعمال ويستفيد منها اغلب الأفراد والمؤسسات سواء كمودعين أو مقرضين. تلعب البنوك دوراً رئيسياً في الحفاظ على الثقة في النظام المالي من خلال علاقتها الوثيقة مع السلطات المنظمة والحكومات والأنظمة المفروضة عليها من تلك الحكومات، لذلك فإن هناك مصلحة هامة واسعة لجل البنوك في أوضاع جيدة، وبشكل خاص في ملائمتها، وسيولتها ودرجة المخاطرة النسبية في أعمالها. فعمليات البنوك، وبالتالي متطلبات المحاسبة والإفصاح لها، تختلف عن المنشآت التجارية الأخرى. يعتبر هذا المعيار بحاجة للبنوك الخاصة، ويشجع على تقديم تطبيقات على البيانات المالية تتعامل مع مسائل مثل الإدارة والرقابة على السيولة والمخاطر.
- ٤ يكمل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولية الأخرى التي تنطبق كذلك على البنوك ما لم يتم استثنائها بشكل خاص بمعيار محدد.
- ٥ ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية المنفصلة للبنك وعلى البيانات المالية الموحدة له. وعندما تقوم مجموعة بممارسة عمليات بنكية، ينطبق هذا المعيار على تلك العمليات على أساس موحد.

خلفية

- ٦ يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتساعدهم في تقييم المركز المالي والأداء للبنك وتكون مفيدة لهم في صنع قرارات اقتصادية. كما يحتاجوا إلى معلومات تعطيلهم فهم أفضل للنواحي الخاصة بعمليات البنك، يحتاج المستخدمون لهذه المعلومات حتى مع كون البنك يخضع للمراقبة ويزود السلطات المنظمة بمعلومات لا تتوفر دائماً للمعلم. لذلك يجب أن تكون الإفصاحات في البيانات المالية للبنك كافية وشاملة لتفي بأغراض المستخدمين في حدود ما يمكن تبرير طلبه من الإدارة.
- ٧ إن مستخدمي البيانات المالية للبنك مهتمون بسيولته وملائته والأخطار المتعلقة بالأصول والإلتزامات المعترف بها في ميزانيته العمومية والبنود خارج الميزانية العمومية. تشير السيولة إلى توفر أموال كافية لمواجهة سحبيات الودائع والإلتزامات المالية الأخرى عندما تمتدح. وتشير الملاءة إلى الزيادة في الأصول عن الإلتزامات، وبالتالي تشير إلى كفاية رأس مال البنك. إن البنك معرض لمخاطر

السيولة والمخاطر الناشئة عن تقلب العملات، وتحركات أسعار الفائدة والتغيرات في أسعار السوق ومن فضل الأطراف النظيرة. وقد تتمكن هذه المخاطر في البيانات المالية للبنك، يحصل المستخدمين على فهم أفضل فيما لو زودتهم الإدارة بتعليقات على البيانات المالية تشرح طريقة إدارتها ورقابتها على المخاطر المصاحبة لعمليات البنك.

السياسات المحاسبية

٨ تستخدم البنوك طرقاً مختلفة لقياس البنود والإعتراف بها في بياناتها المالية، فبينما يعد الإجماع بين هذه الطرق أمراً مرغوباً به، إلا أنه خارج نطاق هذا المعيار. من أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي ١ 'عرض البيانات المالية'، وبالتالي مساعدة المستخدمين على فهم الأساس الذي أعدت على ضوئه البيانات المالية للبنك، فإنه ربما يجب الإصاح عن السياسات المحاسبية التي تتعامل مع البنود التالية :

(أ) الإعتراف بالأنواع الأساسية للدخل (انظر الفقرتين ١٠ و ١١)؛

(ب) تقييم الاستثمار والأوراق المالية لغرض التدلول (انظر الفقرتين ٢٤ و ٢٥)؛

(ج) التمييز بين تلك العمليات والأحداث الأخرى التي ينتج عنها إعتراف بالأصول والالتزامات في الميزانية العمومية، وتلك العمليات والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها التزامات طارئة وتعمدها (انظر الفقرات ٢٦ إلى ٢٩)؛

(د) أساس تحديد الخسائر على القروض والعمليات وشطب القروض والسلف غير القابلة للتحويل (انظر الفقرات ٤٣ إلى ٤٩)؛ و

(هـ) أساس تحديد أعباء المخاطر البنكية العامة والمعالجة المحاسبية لهذه الأعباء (انظر الفقرات ٥٠ إلى ٥٢).

بعض هذه المواضيع تتناولها معايير المحاسبة الدولية الموجودة في حين قد يتم تناول البعض الآخر لاحقاً.

قائمة الدخل

٩ يجب على البنك أن يقدم بيان دخل يضم الدخل والمصروفات في مجموعات حسب طبيعتها ويقصع عن مبالغ الأنواع الأساسية للدخل والمصروفات.

١٠ إضافة للمتطلبات في معيار المحاسبة الدولية الأخرى، يجب أن تضم الإفصاحات في قائمة الدخل أو إيضاحات تبيانات المالية للبنود التالية من الدخل والمصروفات، ولكن لا تقتصر عليها بالضرورة :

إيراد الفائدة والإيرادات المشابهة؛

مصروف الفائدة والأعباء المشابهة؛

الدخل من أرباح الأسهم؛

الدخل من الرسوم والعمولات؛

مصروف الرسوم والعمولات؛

المكسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية المتداوله؛
المكسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية الاستثمارية؛
المكسب ناقصاً الخسائر الناشئة عن التعامل بصلات أجنبية؛
الإيرادات التشغيلية الأخرى؛
خسائر القروض والمطلوبات؛
المصاريف الإدارية العامة؛ و
المصاريف التشغيلية الأخرى.

١١ تشمل الأنواع الأساسية للدخل الناشئة عن عمليات البنك إيرادات الفائدة، ورسوم الخدمات، والعمولة ونتائج التداول. يوضح عن كل نوع من هذه الدخل بشكل منفصل من أجل تمكين المستخدمين من تقييم أداء البنك. تطلب هذه الإفصاحات بالإضافة إلى تلك المتعلقة بمصادر الدخل المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

١٢ تضم الأنواع الأساسية للمصروفات الناشئة عن عمليات البنك مصروفات الفائدة، والعمولات، وخسائر القروض والدفوعات المقدمة. والأعباء المتعلقة بتخفيض القيمة المرحلة للاستثمارات، والمصاريف الإدارية العامة. يوضح عن كل نوع من هذه المصاريف بشكل منفصل لتمكين المستخدمين من تقييم أداء البنك.

١٣ يجب عدم إجراء مقاصة بين بنود الدخل وبنود المصروفات فيما عدا تلك المتعلقة بالتحوط والأصول والالتزامات التي يتم إجراء مقاصة بينها بموجب الفقرة ٢٢.

١٤ إن المقاصة في الحالات غير تلك المتعلقة بالتحوط وبالأصول والالتزامات التي يتم إجراء المقاصة بينها كما هو موصوف في الفقرة ٢٢ تمنع المستخدمين من تقييم أداء النشاطات المنفصلة للبنك والعائد الذي يحققه على أصناف محددة من الأصول.

١٥ يتم التقرير عن المكسب والخسائر الناشئة عن كل مما يلي على الأساس الصافي :

(أ) بيع الأوراق المالية المتداولة والتخزين في قيمتها المرحلة؛

(ب) استثمارات الأوراق المالية الاستثمارية؛ و

(ج) التعاملات في الصلوات الأجنبية

١٦ يوضح عن دخل الفائدة ومصروفات الفائدة كل على حده لإعطاء فهم أفضل لتكوين وأسباب التغير في صافي الفائدة.

١٧ صافي الفائدة هو ناتج كل معدلات الفائدة والمبالغ المقرضة أو المقرضة، إن من المرغوب فيه أن تقدم الإدارة تطبيقاً حول متوسط معدلات الفائدة، ومتوسط الأصول التي تكسب فائدة ومتوسط الالتزامات التي تدفع عنها فائدة للفترة. توفر الحكومات في بعض البلدان مساعدة للبنوك من خلال الإيداع لديها وتقديم تسهيلات ائتمانية أخرى بمعدلات فائدة أقل كثيراً من أسعار السوق. في مثل الحالات غالباً ما يفصح تطبيق الإدارة عن مدى هذه الإيداعات والتسهيلات وتأثيرها على صافي الدخل.

الميزانية العمومية

- ١٨ يجب أن يقدم البنك ميزانية عمومية تجمع الأصول والالتزامات حسب طبيعتها ويبرجها بترتيب يعكس سيولتها التسمية.
- ١٩ إضافة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى، يجب أن تضم الإفصاحات في الميزانية العمومية أو إفصاحات القوائم المالية ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها بالضرورة :
- الأصول
- التقديرة والأرصدة لدى البنك المركزي؛
- مندات الخزينة والسندات الأخرى القابلة لإعادة خصمها لدى البنك المركزي؛
- الأوراق المالية الحكومية والأوراق الأخرى المحتفظ بها لأغراض التداول؛
- الإيداعات لدى والقروض والسلفيات للبنوك الأخرى؛
- إيداعات سوق المال الأخرى؛
- القروض والسلفيات للملاءة؛ و
- الأوراق المالية الإستثمارية.
- الالتزامات
- الإيداعات من بنوك أخرى؛
- إيداعات أخرى من سوق المال؛
- للمبالغ المستحقة لمودعين آخرين؛
- شهادات الإيداع؛
- الكمبيالات والالتزامات الأخرى المثبتة بمستندات؛ و
- الأموال المقترضة الأخرى.
- ٢٠ إن الأسلوب الأكثر فائدة لتصنيف أصول والالتزامات البنك هو تجميعها حسب طبيعتها ثم إدراجها بالترتيب التقريبي لسيولتها، وهذا يمكن أن يعمل استحقاقها بشكل عام. لا تعرض البنود الجارية أو غير الجارية بشكل منفصل لأن غالبية أصول والالتزامات البنك يمكن تحقنها أو سدائها في المستقبل القريب.
- ٢١ إن التميز بين الأرصدة لدى بنوك أخرى والأرصدة لدى أجزاء أخرى من سوق المال ومن مودعين آخرين تعتبر معلومات ملائمة لأنها تعطي فهما لملازمات البنك مع البنوك الأخرى وأسواق المال ومدى اعتماده عليهم. لذلك يفصح البنك بشكل منفصل عما يلي:
- (أ) الأرصدة لدى البنك المركزي؛
- (ب) الإيداعات لدى البنوك الأخرى؛
- (ج) الإيداعات لدى سوق المال الأخرى؛
- (د) الودائع من بنوك أخرى؛
- (هـ) إيداعات من سوق المال الأخرى؛ و
- (و) الإيداعات الأخرى.

٢٢ بشكل عام لا يعلم البنك من هم حملة شهادات الإيداع الخاصة به لأنه يتم تبادلها عادة بالسوق المفتوح، لذلك، يوضح البنك بشكل مستقل عن الودائع التي تم الحصول عليها من خلال إصدار شهادات الإيداع الخاصة به أو الأوراق القابلة للتداول الأخرى.

٢٣ [تم إلغاؤها]

٢٤ يجب على البنك إظهار القيمة المعللة لكل فئة من أصوله أو التزاماته الحالية كما ينص على ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

٢٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشترط أربعة مجموعات للأصول المالية: القروض والذمم المدينة الناشئة عن أعمال المشروع، الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، الأصول المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، الأصول المالية المتوفرة للبيع، يوضح البنك على الأقل عن القيمة العادلة لأصوله المالية لهذه التصنيفات الأربعة.

الأموال الطارئة والإرتباطات بما فيها البنود خارج الميزانية

٢٦ يجب على البنك أن يوضح عن الأمور الطارئة والإرتباطات التالية :

(أ) طبيعة ومبلغ الإرتباطات لمنح الائتمان والتي تكون غير قابلة للتقاضي لأنه لا يمكن سحبها حسب رغبة البنك بدون مخاطرة غرامات أو مصاريف جوهرية؛ و

(ب) طبيعة ومبلغ الإلتزامات الطارئة والإرتباطات الناشئة عن بنود خارج الميزانية بما في ذلك تلك التي تعود إلى :

(١) بدائل الائتمان المباشرة بما في ذلك الكفالات العمة للمديونية وضمانات القبول البنكية وخطابات الاعتماد الجاهزة للإستخدام التي تخدم كفالات مالية للقروض والأوراق المالية؛

(٢) الإلتزامات الطارئة العائدة لبعض العمليات بما في ذلك كفالات الإنجاز وكفالات المناقصات، والضمانات وخطابات الاعتماد الجاهزة للإستخدام الخاصة ببعض العمليات المحددة؛

(٣) الإلتزامات الطارئة للتجارية قصيرة الأجل ذاتية التصنيف الناشئة عن حركة البضائع، مثل الإعتمادات المستندية التي تستخدم للشحن فيها كضمان؛ و

(٤) [تم إلغاؤها]

(٥) [تم إلغاؤها]

(٦) الإرتباطات الأخرى وتسهيلات الإصدارات وتسهيلات الإكتتاب الدوارة.

٢٧ إن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، يتعامل بشكل عام مع المحاسبة والإفصاح عن الإلتزامات الطارئة، وهو ملائم بشكل خاص للبنوك لأنها غالباً ما تتدخل في العديد من الإلتزامات الطارئة والإرتباطات، بعضها، قليل للإلغاء والآخر غير قابل للإلغاء والتي غالباً ما تكون هامة في مبلغها وكبر يكثير من تلك الخاصة بالمشايخ التجارية الأخرى.

٢٨ تتدخل الكثير من البنوك في معاملات لا يتم الاعتراف بها في الوقت الحاضر كإصول وقرضات في الميزانية العمومية إلا أن هذه المعاملات ينشأ عنها بنود طارئة وإرتباطات. إن مثل هذه البنود خارج

الميزانية تمثل عادة جزءاً هائلاً من أعمال البنك ويمكن أن يكون لها أثر كبير على مستوى المخاطرة التي يتعرض لها البنك، فيمكن أن تزيد هذه البنود، أو تقلل من المخاطر الأخرى، على سبيل المثال عن طريق التحوط للأصول أو الإلتزامات لظاهرة في الميزانية العمومية. ويمكن أن تنمى البنود خارج الميزانية من العمليات التي تتم نوبة عن الصلاء أو من عمليات البنك نفسه.

٢٩ يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معرفة الأمور الطفرية والإرتباطات للبنك غير القليلة للإغواء بسبب تأثيرها على سيولة البنك وملائته وعلى احتمال حدوث الخسائر. كما يطلب المستخدمون أيضاً معلومات كافية حول طبيعة ومبلغ العمليات خارج الميزانية التي أجراها البنك.

استحقاقات الأصول والإلتزامات

٣٠ على البنك أن يوضح عن تحليل للأصول والإلتزامات على أساس تصنيفها في مجموعات استحقاق على أساس الفترة المتبقية بتاريخ الميزانية العمومية حتى تواريخ الاستحقاق المتعدد عليها.

٣١ إن المقابلة بين استحقاقات ومعدلات الفائدة المتعلقة بالأصول والإلتزامات والسيطرة حالات عدم المقابلة يعتبر أمراً جوهرياً لإدارة البنك. إن من غير العادي أن يكون وضع البنك متقابل بشكل تام لأن العمليات التجارية في الغالب مدتها غير مؤكدة كما أنها ذات أنواع مختلفة. إن المركز غير المتقابل يبرز من احتمالات الربحية ولكنه أيضاً قد يزيد من مخاطر الخسارة.

٣٢ إن استحقاقات الأصول والإلتزامات والقدرة على استبدال الإلتزامات التي تنفع عنها فائدة عند استحقاقها وبكلفة مقبولة تعتبر عوامل هامة في تقييم سيولة البنك وتعرضه للتغيرات في معدلات الفائدة وأسعار صرف العملات. وحتى يمكن توفير معلومات ملائمة لتقييم سيولته، يوضح البنك كحد أدنى، عن تحليل للأصول والإلتزامات مقسمة بشكل ملائم إلى مجموعات حسب تواريخ استحقاقها.

٣٣ إن تصنيف بنود الأصول والإلتزامات إلى مجموعات حسب تواريخ استحقاقها سيختلف بين البنوك كما سيختلف في مدى ملائمة لأصول أو إلتزامات محددة. تضم أمثلة الفترات المستخدمة مما يلي:

(أ) خلال شهر؛

(ب) من شهر واحد إلى ثلاث أشهر؛

(ج) من ٣ أشهر إلى سنة؛

(د) من سنة واحدة إلى خمس سنوات؛ و

(هـ) من خمس سنوات فأكثر.

غالباً ما يتم دمج الفترات، فعلى سبيل المثال، توضع القروض والسلفيات في مجموعتين واحدة لما دون السنة وأخرى لأكثر من سنة. وعندما يتم السداد على مدى فترة من الزمن، فإن كل قسط يخصص للفترة التي من المتوقع أن يتوقع أو يتبقى فيها.

٣٤ من الضروري أن تكون فترات الإستحقاق التي يتبناها البنك متماثلة للأصول والإلتزامات، وهذا يوضح مدى مقابلة الإستحقاقات واعتماد البنك بالتالي على موارد أخرى للسيولة.

٣٥ يمكن التعبير عن الإستحقاقات بموجب :

(أ) الفترة المتبقية حتى تاريخ السداد؛

(ب) الفترة الأصلية حتى تاريخ السداد؛ أو

(ج) الفترة المتبقية للتاريخ القام الذي يتوقع عنده تغير معدلات الفقدان.

إن تحليل الأصول والالتزامات بناء على الفترات المتبقية حتى تاريخ السداد يعطي أفضل أساس لتقييم سيولة البنك، ويمكن للبنك أن يفصح عن استحقاقات السداد بناء على الفترات الأصلية حتى تاريخ السداد وذلك بهدف توفير معلومات حول تمويله واستراتيجية أعماله، إضافة لذلك يمكن للبنك أن يفصح عن مجموعات الاستحقاق بناء على الفترة المتبقية حتى التاريخ القام الذي يمكن عنده تغير معدلات الفقدان وذلك بهدف إظهار مدى تعرضه لمخاطر معدل الفقدان. يمكن أن توفر الإدارة كذلك، في تطبيقها على البيانات المالية، معلومات حول مخاطر معدل الفقدان وحول طريقة إدارتها وسيطرتها على هذه المخاطر.

٣٦ في كثير من البلدان، يمكن سحب الودائع التي توضع في البنك عند الطلب واسترداد الدفوعات المقدمة من قبل البنك عند الطلب. ولكن ما يجري عملياً هو أن هذه الودائع والدفوعات المقدمة يتم المحافظة عليها لفترات طويلة دون سحب أو سداد، وبالتالي فإن تاريخ السداد الفعلي يكون أبعد من التاريخ التقديري، ومع هذا يفصح البنك عن لتحليل بناء على الاستحقاقات المتعاقبة عليها رغم أن فترة السداد المتعاقبة عليها غالباً ليست الفترة الفعلية لأن توليخ التعاقب تعكس مخاطر السيولة المصاحبة لأصول والقرارات البنك.

٣٧ إن بعض أصول البنك ليس لها تاريخ استحقاق متعاقب عليه، لذلك يفترض في هذه الحالة أن فترة استحقاق الأصول هي التاريخ المتوقع لتحقيقها.

٣٨ يقيم المستخدمون سيولة البنك من خلال إفساحه عن مجموعات الاستحقاق في سياق الممارسات للبنك المحلية، بما في ذلك توفر الأموال للبنوك. في بعض البلدان يتوفر التمويل قصير الأجل في الظروف العادية للعمل، من سوق المال أو من البنك المركزي في الحالات الطارئة، ولكن هذا ليس هو الحال في بلدان أخرى.

٣٩ حتى يتوفر للمستخدمين فهم كامل للتصنيف على أساس مجموعات الاستحقاق فقد يحتاج البنك إلى تدعيم الإفصاحات في البيانات المالية بمعلومات عن احتمالات السداد خلال الفترة الباقية. لذلك، فإن الإدارة قد توفر في تطبيقها على البيانات المالية، معلومات حول الفترات الفعلية وحول طريقة إدارتها وتحكمها بالمخاطر ومدى تعرضه للمخاطر المصاحبة للاستحقاقات ومعدلات العوائد المختلفة.

تركيزات الأصول والالتزامات والبنود خارج الميزانية العمومية

٤٠ على البنك أن يفصح عن أية تركيزات هامة لأصوله والقراراته والبنود خارج الميزانية العمومية ويجب وضع هذه الإفصاحات حسب المناطق الجغرافية، والصلا أو المجموعات الصناعية أو تركيزات أخرى للمخاطرة، كما يجب على البنك الإفصاح عن مبلغ صافي الإنكشاف للسلات الأجنبية الهامة.

٤١ يفصح البنك عن التركيزات الهامة في توزيع أصوله وفي مصادر التزاماته لأن في ذلك مؤشر مفيد على المخاطر المحتملة المصاحبة لتحقيق الأصول والأموال المتوفرة للبنك. ويتم هذه الإفصاحات على أساس المناطق الجغرافية، والصلا أو المجموعات الصناعية أو تركيزات المخاطر الملائمة لظروف البنك. إن توفير تحليل وشرح مماثل للبنود خارج الميزانية يعد أمراً هاماً كذلك. قد تضم المناطق الجغرافية بلدان محددة أو مجموعات من البلدان أو أقاليم في البلاد، أما إفصاحات العمل فقد تتعامل مع

قطاعات مثل الحكومات، السلطات العلمية، والمنشآت التجارية ومنشآت الأعمال، ويتم توفير هذه الإصلاحات بالإضافة إلى المعلومات عن القطاعات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤، "تقديم التقارير حول القطاعات".

٤٢ أن الإفصاح عن صافي الإنكشاف للعمليات الأجنبية الهامة هو كذلك مؤشر مفيد لمخاطرة الخسائر الناشئة عن تغير أسعار صرف العملات.

خسائر القروض والسلفيات

٤٣ يجب على البنك الإفصاح عما يلي :

- (أ) السببية المحاسبية التي تصف أساس الإعراف بالقروض والسلفيات غير القابلة للتحويل كمصرف وشطبها.
- (ب) تفاصيل التحركات في مخصص الخسائر على القروض والسلفيات خلال الفترة، ويجب أن يوضح بشكل منفصل عن المبلغ المعترف به كمصرف في الفترة من خسائر القروض والسلفيات غير القابلة للتحويل، والمبلغ المحمل في الفترة من القروض والسلفيات المشطوبة وعن المبلغ الذي تم استرداده خلال الفترة من القروض والسلفيات المشطوبة سابقاً.
- (ج) إجمالي مبلغ مخصص خسائر القروض والسلفيات بتاريخ الميزانية العمومية؛ و

٤٤ إن أية مبالغ تجنب لقاء خسائر القروض والسلفيات إضافة إلى تلك الخسائر التي تم التعرف عليها بشكل محدد أو الخسائر المحتملة التي تكل التجربة على وجودها في محفظة القروض والسلفيات يجب للمحاسبة عنها تخصيص للأرباح المدورة. إن أي مبلغ دائن ناتج عن تخفيض مثل هذه المبالغ يؤدي إلى زيادة الأرباح المدورة ولا يجري شموله في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٤٥ إن [إفصاحاً]

٤٦ قد تتطلب الظروف أو التشريعات المحلية أو تسمح للبنك بأن يضع جانباً مبالغ لمقابلة الخسائر على القروض والسلفيات إضافة إلى تلك الخسائر التي تم التعرف عليها بشكل محدد وتلك الخسائر المحتملة التي تكل التجربة على وجودها في محفظة القروض والسلفيات. إن أية مبالغ من هذا القبيل وضعت جانباً تعتبر تخصيص للأرباح المدورة وليس مصروفات عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. وبشكل مشابه، فإن أي مبلغ دائن ناتج عن تخفيض هذه المبالغ سيؤدي إلى زيادة الأرباح المدورة ولا يدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة للفترة .

٤٧ يحتاج مستخدمو البيانات المالية للبنك إلى معرفة أثر خسائر القروض والسلفيات على المركز المالي وأداء البنك، وهذا يساعدهم في الحكم على فعالية البنك في توظيف موارده. لذلك يفصح البنك عن إجمالي مخصص خسائر القروض والسلفيات بتاريخ الميزانية العمومية وعن التحركات في هذا المخصص خلال الفترة. كما يجب إظهار التحركات في المخصص، بما فيها المبالغ المشطوبة سابقاً والمستردة خلال الفترة، بشكل منفصل.

٤٨ [تم إلغاؤها]

٤٩ عندما تصبح القروض والسلفيات غير قابلة للاسترداد، فإنها تشطب وتحمل لمخصص الخسائر في بعض الحالات لا تشطب هذه الخسائر حتى يتم استكمال كافة الإجراءات القانونية ويكون مبلغ الخسائر قد حدد بشكل نهائي. وفي حالات أخرى تشطب الخسائر في وقت أبكر، على سبيل المثال، عندما لا يدفع المقرض أية فائدة أو قسط سبق أن استحق في فترة محددة. ونظراً لاختلاف الوقت الذي تشطب فيه القروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل، فإن إجمالي المبلغ المرحل للقروض والسلفيات ومخصص الخسائر يمكن أن يختلف بشكل كبير في ظروف متشابهة ونتيجة لذلك، يوضح البنك عن سياسته في شطب المبالغ غير القابلة للتحصيل من القروض والسلفيات.

المخاطر البنكية العامة

٥٠ يجب الإفصاح بشكل منفصل وتخصيص للأرباح المدورة، عن أية مبالغ جنباً لقاء المخاطر البنكية العامة، بما فيها الخسائر المستقبلية والمخاطر المنظورة الأخرى أو الأمور الطارئة، إن أي مبلغ دائن ناشئ عن تخفيض لهذه المبالغ يؤدي إلى زيادة الأرباح المدورة ولا يدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة.

٥١ قد تتطلب الظروف المحلية أو التشريعات أو تسمح للبنك بأن يضع جانباً مبالغ لقاء المخاطر البنكية العامة، بما فيها الخسائر المستقبلية أو المخاطر غير المنظورة الأخرى، إضافة إلى أعباء الخسائر على القروض والسلفيات المحددة بموجب الفقرة ٤٥. كما قد يطلب من البنك أن يسمح له بأن يضع جانباً مبالغ لمقابلة الأمور الطارئة. كالمبالغ الخاصة بالمخاطر والطوارئ المصرفية العامة مؤهلة للإعتراف بها كمخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة". وهذا ضروري لتجنب المبالغة في الإلتزامات، أو التقليل من الأصول أو وجود مستحقات أو مخصصات غير مفسح عنها، والذي يوفر فرصة لتحريف صافي الدخل وحقوق المالكين.

٥٢ لا يمكن لقائمة الدخل أن تقدم معلومات ملائمة وموثوقة عن أداء البنك إذا اشتمل صافي ربح أو خسارة الفترة على آثار المبالغ غير المفسح عنها لموضوعة جانباً لمواجهة مخاطر البنك العامة أو الإلتزامات الطارئة الإضافية أو المبالغ الدافئة غير المفسح عنها الناتجة عن انعكاس مثل هذه المبالغ. وبشكل مشابه لا توفر الميزانية العمومية معلومات ملائمة وموثوقة عن المركز المالي للبنك إذا اشتملت الميزانيات "عمومية على الإلتزامات مبالغ فيها أو أصول باطل من قيمتها أو مستحقات أو مخصصات غير مفسح عنها.

الأصول المرهونة كضمان

٥٣ على البنك أن يوضح عن إجمالي مبلغ الإلتزامات المضمونة، وعن طبيعة الأصول المرهونة كضمان وقيمتها المرحلة.

٥٤ في بعض البلدان، يطلب من البنوك لما بموجب القانون أو العرف المحلي، رهن بعض أصولها كضمان لودائع معينة والإلتزامات أخرى، وعادة ما تكون المبالغ المتعلقة بالرهن كبيرة ولذلك قد يكون لها أثر هام على تقييم المركز المالي للبنك.

نشاطات الأمانة

٥٥ تشمل البنوك عادة كائناً وفي نشاطات ائتمانية أخرى، ينتج عنها حفظ أو إيداع الأصول نيابة عن أفراد، أو صناديق أمانة، أو برامج منافع تقاعد ومؤسسات أخرى. وطالما توفر إطار قانوني لعلاقة الأمانة أو علاقة مشابهة فإن هذه الأصول لا تعتبر جزءاً من أصول البنك، وعليه، لا تدخل ضمن ميزانيته العمومية. إذا كان البنك مشغولاً في نشاطات أمانة هامة، ففقه يفصح عن هذه الحقيقة ويعطي مؤشراً عن مدى هذه للنشاطات في القوائم المالية نظراً للإلتزامات المحتملة التي قد تنجم إذا فشل البنك في واجبات الأمانة. لا تشمل نشاطات الأمانة في إطار هذا الهدف على وظائف الحفظ الآمن.

معاملات الأطراف ذات العلاقة

٥٦ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" بشكل عام مع الإفصاحات عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والعمليات بين المشروع ومد التقرير والأطراف ذات العلاقة. تمنع القوانين أو لجهات المنظمة في بعض البلدان البنوك من الدخول في عمليات مع الأطراف ذات العلاقة أو تقيدها، بينما في بلدان أخرى يسمح بمثل هذه العمليات. أن للمعيار المحاسبي الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" أهمية خاصة في عرض البيانات المالية للبنك في البلدان التي تسمح بمثل هذه العمليات.

٥٧ قد يتم القيام بعمليات محددة بين الأطراف ذات العلاقة بشروط مختلفة عن الشروط بين الأطراف غير ذات العلاقة. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يدفع مقدماً مبلغاً كبيراً أو يحمل معدلات فائدة أقل لى طرف ذو علاقة مما لو كان الطرف غير ذي علاقة في ظروف مماثلة تماماً. فالودائع والسلفيات يمكن أن تنتقل بسرعة أكبر بين الأطراف ذات العلاقة وبإجراءات أقل رسمية مما لو كانت الأطراف غير ذات علاقة. وحتى لو كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن للنشاط العادي لأعمال البنك، فإن المعلومات حول هذه العمليات تكون ملائمة لحاجات مستخدم البيانات المالية والإفصاح عنها مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤، الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

٥٨ عندما يدخل البنك في عمليات مع أطراف ذات علاقة، فإن من المنصب الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة، وأنواع العمليات، وعناصر العمليات الضرورية لفهم البيانات المالية للبنك. إن العناصر التي يجب الإفصاح عنها عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تضم سياسة إفراض البنك للأطراف ذات العلاقة، وفيما يتعلق بالعمليات مع الأطراف ذات العلاقة يجب الإفصاح عن المبلغ أو النسبة المتوقعة :-

- (أ) كل من القروض والسلفيات والإيداعات والقبولات والكمبيالات. وهنا يمكن أن تتضمن الإفصاحات المبالغ الإجمالية القائمة في بداية ونهاية للفترة، وكذلك السلفيات، والإيداعات، والتمدد والتغيرات الأخرى لثناء الفترة؛
- (ب) كل نوع لاسي من الدخل، ومصروف الفائدة والعمولات المدفوعة؛
- (ج) مبلغ المصروف المعترف به في الفترة عن خسائر القروض والسلفيات ومبلغ المخصص بتاريخ الميزانية العمومية؛ و
- (د) الإرتباطات غير القابلة للإلغاء والأمور الطارئة والإرتباطات الناشئة عن البنود خارج الميزانية العمومية.

تاريخ النفاذ

- ٥٩ يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات المالية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩١ أو بعد ذلك التاريخ.

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات

مقدمة ١- مقدمة ١٠

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

٢-١	النطاق
١٢-٣	تعريف
٧	أشكال المشاريع المشتركة
٨	السيطرة المشتركة
١٢-٩	الترتيب التتالي
١٧-١٣	الصلايات تحت السيطرة المشتركة
٢٣-١٨	الأصول تحت السيطرة المشتركة
٤٧-٢٤	المنشآت تحت السيطرة المشتركة
٤٥-٣٠	القوائم المالية الموحدة للمشارك
٣٧-٣٠	التوحيد التتالي
٤١-٣٨	طريقة حقوق الملكية
٤٥-٤٢	الاستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها
٤٧-٤٦	البيانات المالية المنفصلة للمشارك
٥٠-٤٨	الصلايات بين المشارك والمشروع المشترك
٥١	التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر
٥٣-٥٢	مشغلو المشاريع المشتركة
٥٧-٥٤	الإفصاح
٥٨	تاريخ النفاذ
٥٩	سحب معيار المحاسبة الدولي ٣١ (الملحق في ٢٠٠٠)
	الملحق:
	التعديل على البيانات الأخرى
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١
	أساس الإستنتاجات
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" مبين في الفقرة ١-٥٩. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لإختيار وتطبيق للسياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يجل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة" (المنقح عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١

مقدمة ٢ وضع مجلس معييير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣١ المنقح هذا كجزء من مشروعه المنطوق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلّلات والإنقذات التي أثارها منظمو لسوق الأوراق المالية والمحاسبون والمهنيون وغيرهم من الجهات المهمة فيما يتعلق بالمعايير. وتمثلت أهداف المشروع في تقلييل أو إلغاء البذلل والنصوص غير اللازمة والتفاضلات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض القضايا المقاربة والقلم بتصنيفات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣١، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء التعديلات الضرورية لأخذ بعين الإعتبار التغييرات الواسعة التي حصلت على معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" كجزء من مشروع التحسينات. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣١.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي لئناه التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣١.

النطاق

مقدمة ٥ لا ينطبق المعيار على الإستثمارات التي تعتبر خلأفاً لذلك حصصاً لشركاء المشروع المشترك في المنشآت المسبطر عليها بشكل مشترك المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحداث الإئتمان، والمنشآت المشابهة عندما يتم تصنيف هذه الإستثمارات كإستثمارات محتفظ بها للمتجارة ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". ويتم قياس تلك الإستثمارات بالقيمة العادلة، مع الإعراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحصل فيها.

مقدمة ٦ علاوة على ذلك، يقدم المعيار إعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مشابهة لتلك المتاحة لشركات أم محددة بعدم إعداد بيانات مالية موحدة. وتشمل هذه الإعفاءات المستمر عندما يكون أيضاً عبارة عن شركة أم مغطاة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "لقولن المالية الموحدة والمنفصلة" من إعداد البيانات المالية الموحدة (الفقرة ٢ (ب))، وعندما يكون المستمر، وإن لم يكن شركة أم، يستطيع تلبية نفس النوع من الشروط التي تعفي شركات الأم هذه (الفقرة ٢ (ج)).

الإعفاءات من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية

مقدمة ٧ لا يقتضي المعيار تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية إذا تم شراء حصة معينة في مشروع مشترك وتم الاحتفاظ بها بغية التصرف بها خلال ١٢ شهراً من تاريخ شرائها. ويجب

أن يكون هناك دليل على أنه تم شراء الإستملاك بنية التصرف به وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. تم استبدال عبارة "في المستقبل القريب" الواردة في النسخة السابقة من معايير المحاسبة الدولية ٣١ بعبارة "خلال ١٢ شهر". وعندما لا يتم التصرف بهذه الحصة في المشروع المشترك خلال ١٢ شهر، يجب محاسبتها باستخدام التوحيد التتبعي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ الاندماج بالشراء، باستثناء ظروف محددة على نطاق ضيق^٥.

٨ مقدمة لا يسمح للمعايير لمشارك في مشروع مشترك لا يزال يملك سيطرة مشتركة على حصة معينة في مشروع مشترك بأن لا يطبق التوحيد التتبعي أو طريقة حقوق الملكية إذا كان المشروع المشترك يعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرته على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. ولا بد من غياب السيطرة المشتركة حتى يتوقف تطبيق التوحيد التتبعي أو طريقة حقوق الملكية.

القوائم المالية المنفصلة

٩ مقدمة يتم تحديد متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة للمستثمر بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية ٢٧.

الإقصاح

١٠ مقدمة يقتضي المعيار من المشارك في مشروع مشترك الإقصاح عن الطريقة التي يستخدمها للاعتراف بحصصه في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك (أي التوحيد التتبعي أو طريقة حقوق الملكية).

^٥ في مارس ٢٠٠٤، أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المدة برسم البيع والمبيعات المنوطة". ولأن هذا المعيار يستثاءات التعلق والآن يلغي الإستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتاً. أنظر أساس الإستنتاج في محور التقرير ٥ لمزيد من المنقشة.

معيار المحاسبة الدولي ٣١

الحصص في المشاريع المشتركة

النطاق

١ يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن تقرير عن أصول والتزامات ويدخل مصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة. ومع ذلك فهو لا يطبق على حصص المشاريع المشتركة المعدة لـ:

(أ) مؤسسات رأس المال المُخاطر، أو

(ب) صناديق الإستثمار المشترك و وحدات الإئتمان والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات.

التي يتم تحديدها عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتجارة ويتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والتيسر". ويتم قياس مثل هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

٢ يتم إعطاء المشارك في مشروع مشترك الذي يملك حصة معينة في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك من الفقرة ٣٠ (التوحيد النسبي) والفقرة ٣٨ (طريقة حقوق الملكية) عندما يلبي الشروط التالية:

(أ) أن يتم تصنيف الحصة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"؛

(ب) أن يكون الإستثناء الوارد في الفقرة ١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"، الذي يسمح للشركة الأم التي تملك أيضا حصة معينة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك بعدم عرض البيانات المالية الموحدة، قنلا للتطبيق؛ أو

(ج) عند تطبيق جميع ما يلي:

(١) أن يكون المشارك في مشروع مشترك عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ويكون قد تم إعلام مالكيها، بمن فيهم أولئك غير الممولين خلافاً لذلك بالتصويت، بأن المشارك في المشروع المشترك لا يطبق التوحيد النسبي أو طريقة حقوق الملكية، وأنهم لم يعترضوا على ذلك؛

(٢) أن تكون أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخلصة بالمشارك في المشروع المشترك غير متداولة في سوق عام (سواء في بورصة محلية أو أجنبية، أو بورصة خارج السوق الرسمية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

(٣) أن لا يكون المشارك في مشروع مشترك قد قام بإيداع بيلقته المالية الموحدة، أو ليست في خضم عملية الإيداع، لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى، بهدف إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛ و

(٤) أن تقوم الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة للمشاركة في مشروع مشترك بإصدار بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعريف

٣ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

السيطرة هو القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي بغرض الحصول على منافع منه.

طريقة حق الملكية هي طريقة في المحاسبة والتقارير يتم بموجبها التسجيل المبني للإستثمار في المنشأ المسيطر عليها بشكل مشترك بالتكلفة ثم يجري بعد ذلك التعديل للتغيير بعد التملك في نصيب المشارك في صافي أصول المنشأ المسيطر عليها بشكل مشترك. وتعكس قائمة الدخل نصيب المشارك في نتائج عمليات الوحدة المسيطر عليها بشكل مشترك.

المستثمر في المشروع المشترك هو طرف في المشروع المشترك ليس لديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

السيطرة المشتركة هي المشاركة المتفق عليها تعاقدياً في السيطرة على نشاط اقتصادي ما، وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية والمالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

مشروع مشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

التوحيد التناسبي هي طريقة في المحاسبة والتقارير يتم بموجبها تجميع نصيب المشارك في كل من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات للمنشأ المسيطر عليها بشكل مشترك على أساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم.

التأثير الهام هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للنشاط الاقتصادي ولكن ليس السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

المشارك هو طرف في المشروع المشترك ولديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك.

٤ لا تعتبر البيانات المالية التي يُطبق فيها التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية بيانات مالية منفصلة، وكذلك البيانات المالية للمنشأة التي ليس لديها حصة خاصة بشركة تابعة، أو شركة زميلة، أو مشارك في مشروع مشترك في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك.

٥ إن البيانات المالية المنفصلة هي تلك التي يتم عرضها بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة، والبيانات المالية التي يتم فيها محاسبة الإستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية والبيانات المالية التي يتم فيها

توحيد حصص المشاركين في المشروع المشترك بشكل تناسبي. ولا تحتاج البيانات المالية المنفصلة لأن يتم إرفاقها أو إلحاقها بتلك البيانات.

٦ إن المنشآت المعفاة وفقا للفترة ١٠ في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ من التوحيد، أو الفقرة ١٣ (ج) في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ * المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة من تطبيق طريقة حقوق الملكية، أو الفقرة ٢ في هذا المعيار من تطبيق التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض البيانات المالية المنفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة.

أشكال المشاريع المشتركة

٧ تأخذ المشاريع المشتركة العديد من الأشكال والهيكليات المختلفة، يعرف هذا المعيار ثلاثة أنواع شائعة وهي: الصلوات تحت السيطرة المشتركة، والأصول تحت السيطرة المشتركة، والمنشآت تحت السيطرة المشتركة-التي في العادة توصف بإنهاء، أو تبني المشاريع المشتركة إن الخصائص التالية هي مشتركة بين جميع المشاريع المشتركة :

- (أ) واحد أو اثنين من المشاركين يحكمهم ترتيب تعاقدي؛ و
- (ب) الترتيب التعاقدي يوجد سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة

٨ يمكن منع السيطرة المشتركة عندما تكون الجهة المستثمر بها قيد إعادة التنظيم للقانوني أو في حالة إفلاس، أو تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف من قدرتها على نقل الأموال إلى المشارك في المشروع المشترك. وإذا استمرت السيطرة المشتركة، فإن هذه الأحداث ليست كافية بحد ذاتها لتبرر عدم محاسبة المشاريع المشتركة وفقا لهذا المعيار.

الترتيب التعاقدي

٩ إن وجود الترتيب التعاقدي يفرق ما بين المصالح والتي تتضمن سيطرة مشتركة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة التي يملك للمستثمر فيها تأثير هام (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ * المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة). لغرض هذا المعيار فإن النشاطات التي ليس لها ترتيب تعاقدي لإيجاد سيطرة مشتركة ليست مشاريع مشتركة.

١٠ يمكن الاستدلال على الترتيب التعاقدي بعدد من الطرق، فعلى سبيل المثال يحق بين المشاركين أو بمحاضر المناقشات بين المشاركين. وفي بعض الحالات فإن الترتيب يتم تجسيدها في مواد أو لوائح داخلية للمشروع المشترك. ولما كان الشكل، فإن الترتيب التعاقدي يكون عادة كتابيا ويتعامل مع مسائل مثل:

- (أ) نشاط وفترة وإجراءات تقديم التقرير للمشروع المشترك؛
- (ب) تعيين مجلس الإدارة أو هيئة حلكمة معادلة للمشروع المشترك وحقوق تصويت للمشاركين؛
- (ج) مساهمات رأس المال من قبل المشاركين؛ و
- (د) إقتسام المشاركين المشاركة للمنتج والدخل والمصاريف أو نتائج المشروع المشترك.

١١ يوجد الترتيب التعاقدي سيطرة مشتركة على المشروع المشترك، ومثل هذا المطلوب يضمن أن لا يكون أي مشارك منفردا في وضع يمكنه من السيطرة الأحادية على المنشأة.

١٢ يمكن أن يحدد الترتيب التعاقدى لأحد المشاركين كمشغل أو مدير للمشروع المشترك. لا يسيطر المشغل على المشروع المشترك وإنما يتصرف ضمن السياسات المالية والتشغيلية الموافق عليها من قبل المشاركين وفقاً للترتيب التعاقدى والتي تم تفويضها للمشغل. إذا كان للمشغل سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية في النشاط الإقتصادي، فإنه يسيطر على المشروع المشترك ويصبح المشروع المشترك منشأة تابعة للمشغل وليس مشروعاً مشتركاً.

العمليات تحت السيطرة المشتركة

١٣ تستلزم العمليات لبعض المشاريع المشتركة إستخدام أصول ومصادر أخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية، أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية تكون مفصلة عن المشاركين أنفسهم، ويستخدم كل مشارك الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة به ويحتفظ بالبضاعة الخاصة به. يؤكد أيضاً مصاريفه الخاصة به والإنذارات ويحصل على التمويل الخاص به والتي تمثل أيضاً التزاماته الخاصة به، يمكن تنفيذ نشاطات المشروع المشترك بوظيفي المشارك جنباً إلى جنب مع النشاطات المشابهة للمشارك، تشترط إتفاقية المشروع المشترك عادة وسائل بموجبها يتم إقتسام الإيراد من مبيعات المشروع المشترك ولية مصاريف متكبدة مشتركة ما بين المشاركين.

١٤ وكمثال على العمليات تحت السيطرة المشتركة هو عندما يضم إثنين أو أكثر من المشاركين عملياتهم ومصادرهم وخبراتهم لأجل تصنيع وتسويق وتوزيع مشترك لمنتج معين مثل طائرة. إن مختلف أجزاء عملية التصنيع يتم تنفيذها من قبل المشاركين. يتحمل كل مشارك تكليفه الخاصة به ويساهم في الإيراد من مبيعات الطائرة وهذه المساهمة يتم تحديدها وفقاً للترتيب التعاقدى.

١٥ فيما يتعلق بالمصالح في العمليات تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك الإعتراف في بيئته المالية المنفصلة ولاحقاً في بيئته المالية الموحدة :

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والإنذارات التي ألتفتها ؛ و

(ب) المصاريف التي يتكبدها ونصيبه من الدخل الذي تحقق من مبيعات البضائع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

١٦ وحيث أن الأصول والإنذارات، والدخل، والمصاريف قد تم الإعتراف بها في البيانات المالية المنفصلة للمشارك ولاحقاً، في بيئته المالية الموحدة، فليس مطلوباً إحداث تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى فيما يتعلق بهذه البنود عندما يقدم المشارك بيلتف مالية موحدة.

١٧ يمكن أن لا يكون مطلوباً الاحتفاظ بسجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك نفسه وكذلك يمكن أن لا يتم إعداد بيانات مالية للمشروع المشترك ومهما يكن فإنه يمكن للمشاركين إعداد حسابات للإدارة تمكنهم من تقييم أداء المشروع المشترك.

الأصول تحت السيطرة المشتركة

١٨ تستلزم بعض المشاريع المشتركة سيطرة مشتركة، وفي الغالب الملكية المشتركة، من قبل المشاركين، لأحد أو أكثر من الأصول المساهم بها، أو التي تم شراؤها لهدف المشروع المشترك والمكرسة لخدمة أهداف المشروع المشترك وتستخدم الأصول للحصول على منافع للمشاركين. يمكن

أن يحصل كل مشارك على نصيب من منتج الأصول ويتحمل كل مشارك نصيب متفق عليه من المصاريف المتكبدة.

١٩ لا تستلزم هذه المشاريع المشتركة تأسيس شركة مساهمة، أو شركة تضامنية أو منشأة أخرى، أو هيكلية مالية منفصلة عن المشاركين أنفسهم، لكل مشارك السيطرة على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة.

٢٠ كثيرا من النشاطات في صناعة البترول والغاز واستخراج المعادن تتطلب على أصول مشتركة، على سبيل المثال قد تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب، وكمثال آخر على أصل مشترك هو عندما تسيطر منشأتان بشكل مشترك على غار، كل يأخذ نصيبه من الإيجار المستلم ويتحمل نصيبه من المصاريف.

٢١ يجب على المشارك الاعتراف في بيلانته المالية المستقلة وبالتالي في بيلانته المالية الموحدة بما يلي وذلك فيما يتعلق بحصصه في الأصول تحت السيطرة المشتركة:

(أ) نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة هذه الأصول؛

(ب) أية التزامات تكبدها؛

(ج) نصيبه من أية التزامات تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك؛ و

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص مصلحة في المشروع المشترك.

٢٢ بخصوص استثماره في الأصول تحت السيطرة المشتركة، يدخل كل مشارك في سجلاته المحاسبية ويعترف في بيلانته المالية المنفصلة وبالتالي في بيلانته المالية الموحدة بما يلي:

(أ) نصيبه من الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنفة حسب طبيعة الأصول وليس كاستثمار، على سبيل المثال نصيبه من خط أنابيب البترول المشترك مصنفا كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) أية التزامات تكبدها، على سبيل المثال تلك التي تم تكبدها في تمويل نصيبه من الأصول.

(ج) نصيبه من أية التزامات متكبدة بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يخص المشروع المشترك.

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أية مصروفات تم تكبدها من قبل المشروع المشترك.

(هـ) أية مصروفات تكبدها بخصوص حصته في المشروع المشترك، على سبيل المثال تلك التي تعود لتمويل حصة المشارك في الأصول وبيع نصيبه من الإنتاج.

نظراً لأن الأصول والالتزامات، والدخل والمصروفات معترف بها في البيانات المالية المستقلة للمشارك من قبل وبالتالي في بياناته المالية الموحدة، فلا تطلب أية تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى بخصوص هذه البنود عندما يعرض المشارك بياناته المالية الموحدة.

٢٣ تعكس معالجة الأصول تحت السيطرة المشتركة الجوهر والحقبة الاقتصادية، وعادة الشكل القانوني للمشروع المشترك. أما السجلات المحاسبية المنفصلة للمشروع المشترك نفسه فقد تكون مصورة على المصاريف المتكبدة عموماً من قبل المشاركين، ويتم تحملها في النهاية من قبلهم حسب حصصهم المتفق عليها. قد لا تعد بيانات مالية للمشروع المشترك، مع أن المشاركين قد يعدون حسابات إدارية بحيث يمكن لهم تقدير أداء المشروع المشترك.

المنشآت تحت السيطرة المشتركة

٢٤ المنشأة تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو وحده أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. تعمل الوحدة بنفس الطريقة التي تعمل فيها المشاريع الأخرى، ما عدا أن الترتيب التعاقدى ينشئ بين المشاركين سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة.

٢٥ تسيطر المنشأة تحت السيطرة المشتركة على أصول المشروع المشترك، وتتكبد التزامات ومصروفات وتكسب دخلاً، ويمكن أن تدخل في عقود بلسما وتجمع تمويلاً لأغراض نشاط المشروع المشترك. يحق لكل مشارك نصيب من نتائج المنشأة تحت السيطرة المشتركة، مع أن بعض المنشآت تحت السيطرة المشتركة تتضمن كذلك المشاركة في إنتاج المشروع المشترك.

٢٦ كمثال عام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة هو عندما تقوم منشتان بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل الأصول والالتزامات المناسبة إلى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أصلاً في بلد أجنبي بالإشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

٢٧ كثير من الوحدات تحت السيطرة المشتركة تشبه في جوهرها المشروعات تحت السيطرة المشتركة المشار إليها بالعمليات تحت السيطرة المشتركة أو الأصول تحت السيطرة المشتركة، على سبيل المثال يمكن أن ينقل المشاركون أصولاً تحت السيطرة المشتركة، مثل خط أنابيب بترول، إلى منشأة تحت سيطرة مشتركة، لأسباب ضريبية أو أخرى. وبشكل مشابه، يمكن أن يساهم المشاركون في أصول المنشأة تحت السيطرة المشتركة والتي سيتم تشغيلها بشكل مشترك. وتتضمن بعض العمليات تحت السيطرة المشتركة إنشاء وحدة تحت سيطرة مشتركة لكي تتعامل مع نواحي محددة من النشاط، على سبيل المثال التصميم، أو التسويق، أو التوزيع أو تقديم خدمات ما بعد البيع للمنتج.

٢٨ تحتفظ المنشأة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة وتعد وتعرض بيانات مالية بنفس الطريقة كالمشاريع الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية الملائمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢٩ يساهم كل مشارك عادة بتقديرة أو موارد أخرى إلى المنشأة تحت السيطرة المشتركة. تشكل هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمشارك ويعترف بها في بياناته المالية المنفصلة كاستثمار في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

القوائم المالية الموحدة للمشارك

معالجة نقطة المرجعية - التوحيد للتامسي

٣٠ يجب على المشارك التقرير في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة باستخدام التوحيد للتامسي أو الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٨. عند استخدام طريقة التوحيد للتامسي، واحد أو أكثر من نماذج التقرير المعرفة في الأسفل يجب أن تستعمل.

٣١ يعترف المشارك في مشروع مشترك بحصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام إحدى صيغتي الإبلاغ للتوحيد للتامسي بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا وصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٣٢ عند التقرير عن حصة في منشأة تحت سيطرة مشتركة في البيانات المالية الموحدة، من الضروري أن يعكس المشارك الجوهر والحقيقة الاقتصادية للترتيب وليس البنية أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، ففي المنشأة تحت السيطرة المشتركة، يسيطر المشارك على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في أصول والقرارات المشروع، وينعكس الجوهر والحقيقة الاقتصادية في البيانات المالية الموحدة للمشارك عندما يبلغ المشارك عن حصته في أصول، والقرارات، ودخل ومصاريف المنشأة المشتركة باستخدام أحد نمونجي التقرير في التوحيد للتامسي الموصوفة في فقرة ٣٤.

٣٣ يعني تطبيق طريقة التوحيد للتامسي أن تضم الميزانية العمومية الموحدة للمشارك نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الإلتزامات المسؤولة عنها بالمشاركة، ويضم بيان الدخل الموحد للمشارك نصيبه من دخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة. كثيرا من الإجراءات الملائمة لتطبيق التوحيد للتامسي مشابهة لإجراءات توحيد الاستثمارات في المنشأة التابعة، والتي تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "بيانات المالية الموحدة والمنفصلة".

٣٤ يمكن أن تستخدم نماذج تقرير مختلفة في التوحيد للتامسي، فيمكن للمشارك ضم نصيبه في كل من أصول، والقرارات، ودخل ومصروفات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع البنود المشابهة في بياناته المالية الموحدة على أساس كل بند بشكل إفرادي. على سبيل المثال يمكن أن يضم نصيبه من مخزون الوحدة تحت السيطرة المشتركة مع مخزون المجموعة الموحدة ونصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة مع نفس البنود للمجموعة المشتركة. وبكبدل يمكن أن يظهر نصيبه من الأصول الجارية للمنشأة تحت السيطرة المشتركة منفصلة كجزء من الأصول الجارية للمجموعة الموحدة، ويمكن أن يظهر نصيبه من ممتلكات ومصانع ومعدات المنشأة تحت السيطرة المشتركة منفصلة كجزء من ممتلكات ومصانع ومعدات المجموعة الموحدة. ويؤدي هذا النموذجان من التقرير إلى التقرير عن مبالغ متماثلة لصافي الدخل ولكل صنف رئيسي من الأصول، والإلتزامات، والدخل والمصروفات، ويعتبر كلا النموذجين مقبولين لأغراض هذا المعيار.

٣٥ مهما كان النموذج المستخدم لتنفيذ التوحيد التامسي فإن من غير الملائم تقاوس أي أصول أو التزامات بطرح التزامات أو أصول أخرى أو أي دخل أو مصروفات بطرح مصروفات أو دخل آخر، إلا إذا وجد حق قانوني للمقابلة وكان التقاوس يمثل التوقعات من حيث تحقق الأصل أو سداد الإلتزام.

٣٦ على المشارك عدم الإستمرار في استخدام التوحيد التامسي ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

٣٧ يتوقف المشارك عن استخدام التوحيد التامسي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يتخلص المشارك من استثماره أو عندما توضع قيود خارجية على المنشأة تحت السيطرة المشتركة بحيث لا تتمكن من تحقيق أهدافها.

طريقة حقوق الملكية

٣٨ الطريقة البديلة الموصوفة في الفقرة ٣٠، على المشارك التفرير في ببقائه المالية الموحدة عن حصصه في المنشأة تحت السيطرة المشتركة. باستخدام طريقة حق الملكية.

٣٩ يعترف المشارك في مشروع مشترك حصته في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية بغض النظر عما إذا كان يملك أيضا استثمارات في شركات تابعة أو ما إذا يصف بياناته المالية على أنها بيانات مالية موحدة.

٤٠ يقوم بعض المشاركين بالتفرير عن حصصهم في المنشآت تحت السيطرة المشتركة باستخدام طريقة حق الملكية، كما وصفت في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة". يدعم استخدام طريقة حق الملكية أولئك الذين يجادلون بأنه من غير الملائم ضم بنود تحت السيطرة مع بنود تحت السيطرة المشتركة ومن قبل أولئك الذين يعتقدون أن للمشاركين تأثير هام، وليس سيطرة مشتركة، في الوحدات تحت السيطرة المشتركة. لا يوصي هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية لأن التوحيد التامسي يعكس بشكل أفضل الجوهر والحقيقة الاقتصادية لحصة المشارك في المنشأة تحت السيطرة المشتركة، أي السيطرة على نصيب المشارك من المنافع الاقتصادية المستقبلية. ومع هذا يسمح هذا المعيار باستخدام طريقة حق الملكية، كمعالجة بديلة مسموح بها عند التفرير عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك.

٤١ على المشارك أن يتوقف عن استخدام طريقة حق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة أو للتأثير الهام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

الاستثناءات لمعالجة نقطة المرجعية والمعالجة البديلة المسموح بها

٤٢ على المشارك أن يحاسب عن الحصص التالية بموجب ما ينص عليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية • الذي اعتبر في المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤٣ إذا لم تعد الحصة في المنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك المصنفة سابقا على أنها محتفظ بها برسم البيع تالي تصنيفها على أنها كذلك، يتم محاسبتها باستخدام التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية من تاريخ تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع. ويتم تحويل البيانات المالية للفترة منذ التصنيف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا لذلك.

٤٤ [تم إلغاؤها]

٤٥ من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة تابعة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧. من التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة تحت السيطرة المشتركة منشأة زميلة للمشارك، يقوم المشارك بالمحاسبة عن حصته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨.

البيانات المالية المنفصلة للمشارك

٤٦ يتم قيد المحاسبة في المنشآت تحت السيطرة المشتركة في البيانات المالية المنفصلة للمشاركين في مشاريع مشتركة بموجب الفقرات ٣٧-٤٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧.

٤٧ هذا المعيار لا يفرض وجود قوائم مالية منفصلة للإستخدام العام.

العمليات بين المشارك والمشروع المشترك

٤٨ عندما يساهم المشارك أو يبيع أصولاً للمشروع المشترك، فإن الإعتراف بأي جزء من المكسب أو الخسارة من العملية يجب أن يعكس جوهر العملية. فعندما يتم الاحتفاظ بالأصول لدى المشروع المشترك، وشريطة أن ينقل المشارك المخاطر والمنافع الهامة للملكية، فإن المشارك يجب أن يعترف فقط بذلك الجزء من المكسب الذي يحزى إلى حصص المشاركين الآخرين. وعلى المشارك الإعتراف بكامل مبلغ الخسارة عندما تعطي المساهمة أو البيع إثباتاً عن حدوث انخفاض في صافي القيمة المتحققة للأصول الجارية.

٤٩ عندما يشتري مشارك أصولاً من مشروع مشترك فوجب عليه عدم الإعتراف بنصيبه من ربح المشروع المشترك من العملية حتى يعيد بيع الأصول إلى طرف مستقل. وعلى المشارك الإعتراف بنصيبه من الخسائر الناتجة عن هذه العمليات بنفس الطريقة التي اعترف بها في الأرباح باستثناء أن الخسائر يعترف بها حالاً عندما تمثل تخفيضاً لصالفي القيمة القابلة للتحقق للأصول الجارية.

٥٠ لأغراض تحديد فيما إذا كانت المعاملة المالية بين المشارك والمشروع المشترك يترتب عليها خسارة نتيجة انخفاض في أحد أصول المشروع يحدد المشارك المبلغ الممكن استعادته من الأصل وفق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول". في حالة تحديد قيمة الأصل قيد الإستخدام يتم تحديد المبلغ التقديري الممكن الحصول عليه من ذلك الأصل مع الأخذ بالإعتبار أن الأصل لا يزال قيد الإستعمال والمدة اللازمة للإستغناء عنه.

التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمستثمر

٥١ إن المستثمر في مشروع مشترك الذي لا توجد عليه سيطرة مشتركة يجب إظهار استثماراته هذه في بيلانته المالية الموحدة كاستثمارات في مشاريع مشتركة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما إذا كان للمستثمر تأثير هام على المشروع المشترك وفق ما يتطلبه المعيار الدولي ٢٨.

* انظر أيضاً التفسير - ١٢، الوحدات تحت السيطرة المشتركة - المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك.

مشغلو المشاريع المشتركة

٥٢ يجب على مشغلي أو مديري المشروع المشترك المحاسبة عن أي رسوم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ الإيراد.

٥٣ يمكن أن يعمل واحد أو أكثر من المشاركين كممثل أو مدير للمشروع المشترك. يدفع للممثلين عادة رسوم إدارة عن هذه الواجبات، ويتم المحاسبة عن هذه الرسوم من قبل المشروع المشترك كمصروف.

الإفصاح

٥٤ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات الطارئة التالية بشكل منفصل عن مبلغ الإلتزامات الطارئة الأخرى ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً:

(أ) لية التزامات طارئة تكبدها المشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في كل من الإلتزامات الطارئة التي تم تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين؛

(ب) نصيبه من الإلتزامات الطارئة للمشاريع المشتركة نفسها والتي هو ملتزم إجمالاً بها؛ و

(ج) تلك الإلتزامات الطارئة التي تنشأ بسبب كون المشارك مسؤول بشكل طارئ عن التزامات المشاركين الآخرين في المشروع المشترك.

٥٥ على المشارك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات التالية بخصوص حصته في المشاريع المشتركة بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى:

(أ) لية إلتزامات راسمالية للمشارك بخصوص حصته في المشاريع المشتركة ونصيبه في الإلتزامات المالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين؛ و

(ب) نصيبه من الإلتزامات الراسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

٥٦ على المشارك أن يفصح عن قائمة ووصف حصته في المشاريع المشتركة للهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة. يجب على المشارك الذي يقدم تقرير حصته في المنشآت المشتركة باستخدام نموذج التقرير على أساس البنود الإفراجية في التوحيد التماسي أو باستخدام طريقة حق الملكية الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لكل من الأصول المتداولة، والأصول طويلة الأجل، والإلتزامات الجارية، والإلتزامات طويلة الأجل، والدخل والمصروفات المقددة لحصته في المشاريع المشتركة.

٥٧ على المشارك الإفصاح عن طريقة المستخدمة للاعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

تاريخ التنفيذ

٥٨ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣١ (المعدل في ٢٠٠٠)

٥٩ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣١ "التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة" (المعدل في ٢٠٠٠).

الملحق

التعديلات على البيانات الأخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣١

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير نيفيد نويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	أنطوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن جيه ماكريجور
	باتريشيا إل لومالي
	هاري كيه شמיד
	جون تي سميت
	جيوفرى وليتينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣١، ولكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣١ "إعداد التقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة" في العام ٢٠٠٢. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "محاسبة الاستثمارات في الشركات لزميلة". وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحديثات أخرى. وبسبب التغييرات التي كان سيتم اقتراحها للنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "لمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات لزميلة"، اقترح المجلس أيضاً إجراء بعض التعديلات المترتبة المهمة على معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة المشاريع المشتركة الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٣١ ولأن يعكس فقط تلك التغييرات المرتبطة بقراراته في مشروع التحسينات، وخاصة فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨، فإن أساس الاستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ التي لم يرق المجلس بإعادة دراستها. ولكن وبسبب حجم التعديلات على المعيار، يعتقد المجلس أنه سيكون من المفيد للمستخدمين إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع المعايير التي تم تحديثها مسبقاً للمراجعة كجزء من مشروع التحسينات.

استثناءات النطاق: الاستثمارات في المشاريع المشتركة التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدة الإئتمان، والمنشآت المشابهة

استنتاج ٤ ليس هناك متطلبات محددة تتطرق إلى محاسبة الاستثمارات من قبل مؤسسات رأس المال المخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدة الإئتمان، والمنشآت المشابهة. ونتيجة لذلك، واعتماداً على ما إذا كان المنشأة مسيطرة، أو سيطرة مشتركة، أو تأثير هام على الجهة المستثمر بها، يتم تطبيق أحد المعايير التالية:

- (أ) معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"،
- (ب) معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "محاسبة عن الاستثمارات في المنشآت لزميل، أو
- (ج) معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة".

استنتاج ٥ درس المجلس ما إذا كان يوجد منهج آخر مناسب لهؤلاء المستثمرين عندما لا يملكون السيطرة ولكن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيراً هاماً على الجهات المستثمر بها. وأشار المجلس إلى أن تستخدم التوحيد للتدابيري أو طريقة حقوق الملكية للاستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس

المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة يقدم عادة معلومات ليست ذات صلة بإدارتها ومشتريها وإن مقياس القيمة العادلة يقدم معلومات أكثر ملائمة في هذه الظروف. وكما لوحظ في أساس الإستثمارات في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، لكد المجلس أنه لا ينبغي استثناء الشركة التابعة من التوحيد على أساس طبيعة المنشأة المسيطرة. فتوحيد مبني على أساس قدرة الشركة الأم على ممارسة السيطرة على الجهة المستثمر بها ولا ينبغي أن تتأثر بما إذا كانت الإدارة تتوي الاحتفاظ بإستثمار معين في منشأة تسيطر عليها لفترة قصيرة. والمستنتج المجلس أنه بالنسبة للإستثمارات التي تخضع لسيطرة منشآت ذات حقوق ملكية خاصة، يمكن تلبية حاجات المستخدمين من المعلومات بأفضل ما يمكن من خلال البيانات المالية التي يتم فيها توحيد تلك الإستثمارات، وبالتالي يتم للكشف عن نطاق العمليات الخاصة بالمنشآت التي تسيطر عليها.

استنتاج ٦ قرر المجلس، إضافة إلى ذلك، أنه قد يكون هناك تغييرات متكررة في مستوى الملكية في هذه الإستثمارات وأن البيانات المالية تكون أقل فائدة إذا كان هناك تغييرات متكررة في طريقة محاسبة الإستثمار.

القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩

استنتاج ٧ قرر المجلس، تبعاً لذلك، أنه ينبغي استثناء الإستثمارات التي تحتفظ بها مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمارات من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإعراف والقياس". ويدرك المجلس أن معلومات القيمة العادلة تكون في العادة متاحة بسهولة لأن مقياس القيمة العادلة هي ممارسة ثابتة في هذه الصناعات بما في ذلك للإستثمارات في المنشآت التي تكون في المراحل المبكرة من تطورها أو المنشآت غير المسجلة في البورصة.

معاملة التغييرات في القيمة العادلة

استنتاج ٨ قرر المجلس أنه إذا كان ينبغي استثناء مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١، ينبغي أن يحدث ذلك فقط عندما تعترف بالتغييرات في القيمة العادلة الخاصة بحصصها في المشاريع المشتركة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها تلك التغييرات. وهذا من أجل تحقيق نفس المعاملة للإستثمارات في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة التي لا يتم توحيدها أو محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية لأن القصد من السيطرة أو التأثير الهام هو أن يكون مؤقتاً. ويميز منهج المجلس بين محاسبة الإستثمار ومحاسبة المنشأة الاقتصادية. وفيما ينطبق بالمحاسبة الأولى، قرر المجلس أنه ينبغي أن يكون هناك تسجل في معاملة جميع الإستثمارات، بما في ذلك التغييرات في القيمة العادلة لهذه الإستثمارات.

استنتاج ٩ أشار المجلس إلى أنه إذا تم تصنيف هذه الإستثمارات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنها لا تأتي دائماً تعريف الإستثمارات المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة لأن مؤسسات رأس المال المُخاطر قد تحتفظ بإستثمار معين لمدة ٣-٥ سنوات. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم تصنيف هذا الإستثمار على أنه متوفر برسم البيع (إلا إذا اختارت المنشأة أن تحدد الإستثمار عند الإعراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). إن تصنيف معيار لتوفر برسم البيع لا ينتج عنه الإعراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ومن أجل تحقيق أثر معين على الدخل مشابه لذلك الناتج عن تطبيق التوحيد التأسيسي أو طريقة حقوق

الملكية، قرر المجلس أن يعنى الاستثمارات المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال المُخاطر، وصناديق الاستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت المشابهة من هذا المعيار فقط عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (إما من خلال التحديد أو لأنها تلي تعريف "محتفظ به للمتاجرة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

الإشارة إلى "الممارسات الصناعية الثابتة"

استنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ تحديد تسويف استثناء النطاق بالحالات التي توجد فيها الممارسة الصناعية الثابتة. وأشار بعض المجاوبين إلى أن تطوير الممارسة الصناعية لقياس مثل هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة كل سيتم عرقلة في الصناعات الموجودة في البلدان التي طبقت مسبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأكد المجلس أن الهدف الرئيسي من الإشارة إلى الممارسة "الثابتة" في مسودة العرض كان التأكيد على أن الاستثناء ينطبق عموما على تلك الاستثمارات التي تكون فيها القيمة العادلة متوفرة مسبقا.

استنتاج ١١ لذلك قرر المجلس أن إتاحة الاستثناء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١ ينبغي أن يستند فقط إلى طبيعة أنشطة المنشأة وأن يتم إلغاء الإشارة إلى الممارسات "الثابتة". ويدرك المجلس أن قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة هي ممارسة "ثابتة" في هذه الصناعات.

تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر"

استنتاج ١٢ قرر المجلس أن لا يسبب في تعريف "مؤسسات رأس المال المُخاطر والمنشآت المشابهة" التي تم استثناءها من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣١. وبعبارة عن الإعراف بالصعوبات في الوصول إلى تعريف قابل للتطبيق عالميا، لم يرغب المجلس وعلى نحو غير مقصود أن يجعل من الصعب على المنشآت قياس الاستثمارات بالقيمة العادلة. وعلى كل حال، قرر المجلس توضيح أن الإشارة إلى "المنشآت المشابهة" في استثناء النطاق تشمل صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار.

تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية

السيطرة المشتركة المؤقتة

استنتاج ١٣ درس المجلس مسألة إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون القصد من السيطرة المشتركة في المشروع المشترك أن تكون مؤقتة. وقرر المجلس أن يدرس هذا الموضوع كجزء من معيار شامل يتناول عمليات التصرف بالأصول. وقرر الاحتفاظ بالإعفاء من تطبيق التوحيد التامسي أو طريقة حقوق الملكية عندما يكون هناك دليل على أنه يتم شراء حصة معينة في المشروع المشترك بنية التصرف بها خلال ١٢ شهرا وأن الإدارة تبحث بجد عن مشتري. اقترحت مسودة العرض ٤ "التصرف بالأصول غير المتداولة وعرض العمليات المتوقعة" الخاصة بالمجلس قياس وعرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا كان محتفظ بها من قبل مستثمر في شركة زميلة، أو مشروع مشترك، أو شركة تابعة.^٥

^٥ في مارس ٢٠٠٤، أصدر مجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥" الأصول غير المتداولة المعدة برسم البيع والسياسات المتوقعة. وأزال هذا المعيار إستثناءات النطاق والآن يلغى الاستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية عندما يقصد من التأثير الهام على شركة زميلة أن يكون مؤقتا. أنظر أسس الاستنتاج في معيار التقرير ٥ لمزيد من المناقشة.

القيود الصارمة طويلة الأجل التي تضعف من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر

استنتاج ١٤ قرر المجلس إلغاء الإعفاء من تطبيق التوحيد التامسبي أو طريقة حقوق الملكية بالنسبة لحصة معينة في مشروع مشترك تم تطبيقها سابقا عندما أضعفت القيود الصارمة طويلة الأجل من قدرة المشروع المشترك على نقل الأموال إلى المشارك في مشروع مشترك. وقد قام بذلك لأن مثل هذه الظروف قد لا تعيق السيطرة المشتركة للمشارك في مشروع مشترك على المشروع المشترك. وقرر المجلس أنه ينبغي على المستثمر، عند تقييم قدرته على ممارسة السيطرة المشتركة على منشأة معينة، دراسة القيود على نقل الأموال من المنشأة إلى المستثمر. ولا تعيق هذه القيود، بحد ذاتها، وجود السيطرة المشتركة.

حسابات نهائيات السنة غير المتطابقة

استنتاج ١٥ اقترحت مسودة العرض لشهر أيار ٢٠٠٢ تحديد أي اختلاف بين تواريخ الإبلاغ الخاصة بالمشارك في المشروع المشترك والمشروع المشترك عند تطبيق التوحيد التامسبي أو طريقة حقوق الملكية لمدة ثلاثة أشهر. ويعتقد بعض المجابون على مسودة العرض تلك أنه من غير الممكن بالنسبة للمشارك في مشروع مشترك أن يعد بياناته المالية في نفس التاريخ عندما يكون الفرق في تاريخ البيانات المالية الخاصة بكل من المشارك والمشروع المشترك يختلف بما يزيد عن ثلاثة أشهر. وأشار المجلس إلى أن تحديد مدة ثلاثة أشهر هو أمر مُطبق في عدة اختصاصات وكان قد أبدى قلقه من أن تحديد فترة أطول، مثل ستة أشهر، قد يؤدي إلى الاعتراف بمعلومات غير ذات قيمة. لذلك، قرر الإبقاء على مدة الثلاث أشهر.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣١ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفجوات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإشارات.

الفقرة الحالية في المعيار ٣١	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣١	الفقرة الحالية في المعيار ٣١	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣١	الفقرة الحالية في المعيار ٣١	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣١
٥٢	٤٣	٢٧	٢٢	١	١
٥٣	٤٤	٢٨	٢٣	٣	٢
٥٤	٤٥	٢٩	٢٤	٧	٣
٥٥	٤٦	٣١	٢٥	٩	٤
٥٦	٤٧	٣٢	٢٦	١٠	٥
لا يوجد	٤٨	٣٣	٢٧	١١	٦
لا يوجد	٤٩	٣٤	٢٨	١٢	٧
٥٨	٥٠	٣٥	٢٩	١٣	٨
لا يوجد	٥١	٣٦	٣٠	١٤	٩
لا يوجد	٥٢	٣٧	٣١	١٥	١٠
٢	لا يوجد	٣٨	٣٢	١٦	١١
٤-٦	لا يوجد	٤٠	٣٣	١٧	١٢
٨	لا يوجد	٤١	٣٤	١٨	١٣
٣١	لا يوجد	٤٢	٣٥	١٩	١٤
٣٩	لا يوجد	لا يوجد	٣٦	٢٠	١٥
٤٣	لا يوجد	٤٥	٣٧	٢١	١٦
٤٧	لا يوجد	٤٦	٣٨	٢٢	١٧
٥٧	لا يوجد	٤٨	٣٩	٢٣	١٨
٥٩	لا يوجد	٤٩	٤٠	٢٤	١٩
		٥٠	٤١	٢٥	٢٠
		٥١	٤٢	٢٦	٢١

معار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمطلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفترات
مقدمة ١- مقدمة ٢٠

المقدمة

معايير المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

٣ - ١	الهدف
١٠ - ٤	النطاق
١٤-١١	تعريفات
٥٠-١٥	العرض
٢٧-١٥	الالتزامات وحقوق المالكين
٢٠-١٧	لا يوجد التزامات تعاقبية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
٢٤-٢١	تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
٢٥	أحكام التسوية الطارئة
٢٧-٢٦	خيارات التسوية
٣٢-٢٨	الأفوات المالية المركبة
٣٤-٣٣	أسهم الخزينة
٤١-٣٥	الفاقد، وأرباح الأسهم، والخسائر، والمكاسب
٥١ - ٤٢	المقاصة بين أصل مالي والالتزام مالي
٩٥ - ٥١	الإفصاح
٥٥ - ٥٣	صيفة، وموقع وتصنيف الأفوات المالية
٥٩ - ٥٦	إدارة مخاطر السيولة، ونشاطات التحوط
٦٦ - ٦٠	الشروط، والأحكام والسياسات المحاسبية
٧٥ - ٦٧	مخاطرة معدل الفقد
٨٥ - ٧٦	مخاطرة الائتمان
٩٣ - ٨٦	القيمة العادلة
٩٥ - ٩٤	بفصلحت أخرى
٩٧ - ٩٦	تاريخ التطبيق
١٠٠-٩٨	سحب بيانات أخرى
	ملحق: التطبيقات الإرشادية
٢٤ - ٣	تعريف
١٢ - ٣	الأصول المالية والالتزامات المالية
١٩-١٥	الأفوات المالية المشتقة
٢٤-٢٠	عقد بيع أو شراء أدوات غير مالية
٣٩-٢٥	العرض
٢٩-٢٥	الالتزامات وحقوق الملكية
٢٦ - ٢٥	لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
٢٧	تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
٢٨	أحكام التسوية الطارئة
٢٩	معاملة في البيانات المالية الموحدة
٣٥-٣٠	الأفوات المالية المركبة
٣٦	أسهم الخزينة
٣٧	الفاقد وأرباح الأسهم والخسائر، والمكاسب
٣٩-٣٨	مقاصة أصل مالي والالتزام مالي

٤٠ تطبيق	الإفصاح
٤٠ تطبيق	الأصول المالية والالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢
	أساس الاستنتاج
	تعريف
	الأصول المالية، الالتزامات المالية وأصول حقوق الملكية
	العرض
	الالتزامات وحقوق الملكية
	لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
	الأدوات المطروحة للتداول
	الالتزامات الضمنية
	التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
	أحكام التسوية الطارئة
	خيارات التسوية
	الطرق المدروسة البديلة
	الأدوات المالية المركبة
	أسهم الخزينة
	الفائدة، وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب
	الإفصاح
	خطر معدل الفائدة وخطر الائتمان
	القيمة العادلة
	الأصول المالية المسجلة بمبلغ يزيد عن القيمة العادلة
	الإفصاحات الأخرى
	إلغاء الاعتراف
	السمات المشقة الضمنية المتعددة
	الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
	تعتبر السداد والائتمالكات
	ملخص التغييرات لمصودة العرض
	الأراء المعارضة
	الأمثلة التوضيحية
	محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة
	المثال: ١: العقود الأجلة لشراء الأسهم
	المثال: ٢: العقود الأجلة لبيع الأسهم
	المثال: ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها
	المثال: ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة
	المثال: ٥: خيار الشراء المشتري على الأسهم
	المثال: ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة
	المنشآت مثل صناديق الاستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسمالها لمساهميها حقوق ملكية كما هو معرف
	في معيار المحاسبة الدولي ٣٢
	المثال: ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية
	المثال: ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية
	محاسبة الأدوات المالية المركبة
	المثال: ٩: فصل الأدوات المالية المركبة عند الاعتراف الأولي
	المثال: ١٠: فصل الأدوات المالية المركبة ذات الميزات المشقة الضمنية المتعددة
	المثال: ١١: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل
	المثال: ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" مبين في الفترة ١-١٠٠ والملحق. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غلب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المنقح في عام ٢٠٠٠)، وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون ثاني ٢٠٠٥. ويسمح بالتطبيق المسبق لذلك. ويحل المعيار أيضا محل مسودة التفسير والتفسيرات التالية:

- التفسير ٥ - تصنيف الأدوات المالية - أحكام التسوية الطارئة؛
- التفسير ١٦ - رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها (أسهم الخزينة)؛
- التفسير ١٧ - تكاليف معاملة حقوق الملكية؛ و
- مسودة التفسير ٣٤ - الأدوات المالية - الأدوات والحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك.

مقدمة ٢ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح كجزء من مشروعه المتعلق بإبخال التصنيفات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وكان هدف المشروع الحد من التعقيد من خلال التوضيح وإضافة الإرشاد، إزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور من قبل لجنة إرشادات التطبيق.

مقدمة ٣ وبالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، فإن هدف المجلس الفرنسي كان تنقيحاً محدوداً لتوفير إرشادات إضافية حول الموضوع المختارة - مثل قياس عناصر أداة مالية مركبة عند الإعراف الأولي، وتصنيف المشتقات بناءً على الأسهم الخاصة بالمنشأة - وتحديد جميع الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية في معيار واحد. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي للعرض والإفصاح عن الأدوات المالية المتضمن في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التغييرات الأساسية

مقدمة ٤ التغييرات الأساسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مذكورة لاحقاً.

النطاق

مقدمة ٥ يطابق نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢، حيثما كان ملائماً، نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

المبدأ

مقدمة ٦ باختصار، عندما تحدد المنشأة المُصدرة إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر إلزاماً مالياً أو حقوق ملكية، تعتبر الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب).

(أ) لا تشتمل الأداة على إلزام تعلقدي:

- (١) لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى؛ أو
- (٢) لتبديل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كان من الممكن أو سوف يتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة، فإنها تكون:

(١) غير مشقة لا تشمل على إلزام تعاقدي للمنشأة المُصدرة بتوريد عددًا متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة؛ أو

(٢) مشقة سيتم تسويتها من قبل المنشأة المُصدرة بمباعدة مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشمل على أدوات تكون هي بحد ذاتها عقوداً لتوريد أو إستلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل.

مقدمة ٧ إضافة إلى ذلك، إذا كان لدى المنشأة المُصدرة إلزام بشراء أسهمها الخاصة نقداً أو بأصل مالي آخر، فإن هناك إلزاماً بالمبلغ الذي تكون المنشأة المُصدرة ملزمة بدفعه.

مقدمة ٨ تم تحويل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي ووصف أداة حقوق الملكية بشكل متسق مع هذا المبدأ.

تصنيف العقود التي تم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مقدمة ٩ تم توضيح تصنيف العقود المشقة وغير المشقة المصنفة حسب، أو تم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة بشكل متسق مع المبدأ في الفقرة "مقدمة ٦" أعلاه. وعلى وجه التحديد، عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها "كاملة" في العقد لإستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغيرات الأساسية (مثل سعر السلعة)، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكن أصلاً أو إلزاماً مالياً.

الأدوات المطروحة للتداول

مقدمة ١٠ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشادات المقترحة سابقاً في مسودة التفسير ٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القابلة للتسديد من قبل المالك". ونتيجة لذلك، تعتبر الأدوات المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) إلزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة. ورداً على التعليقات الواردة على مسودة العرض، يقدم المعيار إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية للمنشآت التي، بسبب هذا المتطلب، لا تملك حقوق ملكية أو التي لا يعتبر رأس مالها المساهم حقوق ملكية كما هو معرفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

أحكام للتسوية الطارئة

مقدمة ١١ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقاً في التفسير ٥: "تصنيف الأدوات المالية - أحكام التسوية الطارئة" الذي يعتبر الأداة المالية إلزاماً مالياً عندما تعتمد طريقة التسوية على وقوع أو عدم وقوع لحدث مستقبلية متغيرة أو على نتيجة ظروف متغيرة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المُصدرة والمالك. ويتم تجاهل أحكام التسوية الطارئة عندما تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة المُصدرة أو إذا كلفت غير قابلة للتطبيق.

خيارات التسوية

مقدمة ١٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، تعتبر الأداة المالية المشتقة أصلاً أو إلزاماً مالياً عندما تمنح أحد أطرافها الخيار في كيفية تسويتها إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية متساوية إلى أن تصبح أداة حقوق ملكية.

قياس عناصر الأدوات المالية المركبة عند الإقرارف الأولي

مقدمة ١٣ تلغي للتقديرات الخيار الوارد سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام لأداة مالية مركبة عند الإقرارف الأولي إما كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية، أو باستخدام طريقة للقيمة العادلة النسبية. وعليه، يتم فصل عناصر أي أصل و إلتزام أولاً والمتبقي هو قيمة أي من عناصر حقوق الملكية. وتتطابق هذه المتطلبات لفصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية لأداة مالية مركبة مع كل من تعريف أدوات حقوق الملكية كمتبقي ومتطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

أسهم الخزينة

مقدمة ١٤ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإستنتاج الوارد سابقاً في التفسير ١٦ "رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية المعاد سرلوها (أسهم الخزينة)" الذي ينص على أن عملية الشراء أو إعادة البيع اللاحقة من قبل منشأة ما لأدوات حقوق ملكيتها الخاصة لا ينجم عنها ربحاً أو خسارة للمنشأة. بل إنها تمثل عملية نقل بين ملكي حقوق الملكية الذين تخلوا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستثمرين في الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح

مقدمة ١٥ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الإرشاد الوارد سابقاً في التفسير ١٧ "حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق الملكية". يتم محاسبة تكاليف المعاملة التي تم تكبدها كجزء ضروري لإنهاء معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من تلك المعاملة وتقتطع من حقوق الملكية.

الإفصاح

مقدمة ١٦ تمت مطابقة الإغفاء المحدود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من مطلب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية مع الإغفاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من مطلب قياس بعض الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المعطنة والمشتقات المرتبطة بمثل هذه الأدوات بالقيمة العادلة.

مقدمة ١٧ تم إضافة متطلبات الإفصاح إلى ما يلي:

- (أ) المعلومات حول استخدام أساليب التقييم، بما في ذلك حسابات تقديرات للقيمة العادلة لأقرضات التقييم الهامة؛
- (ب) المعلومات حول الأصول المحتجزة في المعاملات التي لا تزال لإلغاء الإقرارف بكليتها؛
- (ج) المبالغ المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وتلك المحددة من قبل المنشأة بناءً على الإقرارف الأولي على أنها أصول أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

- (د) مقدار التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي المحدد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير الممكن نسبها إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي؛
- (هـ) وجود الأدوات المالية المركبة الصادرة ذات السمات المشتقة الضمنية المتعددة والتي لها قيم معتمدة على بعضها، والمعلومات المحددة حولها؛ و
- (و) المعلومات حول أي تعثر في سداد القروض مستحقة الدفع وأي انتهاكات أخرى لاتفاقيات القروض من قبل المنشأة.

مقدمة ١٨ تم إلغاء مطلب الإفصاح عن معلومات منفصلة حول الأصول المالية المسجلة بمبلغ يتجاوز القيمة العادلة لأنه غير ضروري. وهذا لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يقتضي الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لكي تقدم بطريقة تسمح بمقارنة المبالغ المسجلة للأصول المالية.

مقدمة ١٩ تم نقل متطلبات الإفصاح السابقة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

محب بيانات أخرى

مقدمة ٢٠ نتيجة للتبديلات على هذا المعيار، قرر المجلس سحب التفسيرات الثلاثة و مسودة أحد تفسيرات من لجنة التفسيرات الدائمة لسابقة المشار في الفقرة "مقدمة ١".

الآثار المحتملة للإقترحات في مسودات العرض

مقدمة ٢١ [تم إلغاؤها]

معيار المحاسبة الدولي ٣٢

الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارج الميزانية العمومية بالنسبة للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمشروع.

٢ يبين هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية العمومية ويحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. تتطلب معايير العرض تصنيف الأدوات المالية، إلى إلتزامات وحقوق ملكية، وتصنيف ما يتعلق بها من فائدة وأرباح أسهم وخسائر ومكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتتناول معايير الإفصاح المعلومات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر على مبلغ وتوقيت ومدى التكد من التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع فيما يتعلق بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على الأدوات. إضافة إلى ذلك يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ونطاق استخدام المشروع للأدوات المالية وأغراض العمل التي تخدمها، والمخاطر المتعلقة بها وسياسات الإدارة الخاصة بالرقابة على هذه المخاطر.

٣ تكمل للمبادئ في هذا المعيار مبادئ الإعراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

النطاق

٤ يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية، عدا ما يلي:

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة" أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة". من جانب آخر، تطبق المنشآت هذا المعيار على الحصص في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ تحاسب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". في هذه الحالات، تطبق المنشآت متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ بالإضافة إلى تلك الموجودة في هذا المعيار. وينبغي أن تطبق المنشآت هذا المعيار على جميع المشتك في حصص الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق والإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين".

(ج) عقود الدراسة الطويلة في التماج الأعمال بالشراء (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "تتماج الأعمال"). وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المشتري.

(د) عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين". ولكن، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في عقود التأمين إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة أن يتم محاسبته بشكل منفصل.

(هـ) الأنوات المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ لأنها تشتمل على ميزة اشتراك اختيارية. وتغطي المنشأة المصدرة لهذه الأنوات من تطبيق الفقرات ١٥ - ٣٢ و تطبيق ٢٥ - تطبيق ٣٥ لهذا المعيار على هذه الميزات فيما يتعلق بالتمييز بين الإلتزامات المالية وأنوات حقوق الملكية. ولكن، تخضع هذه الأنوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. وعلاوة على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات المتضمنة في هذه الأنوات (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(و) الأنوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، باستثناء:

- (١) العقود ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من هذا المعيار التي ينطبق عليها هذا المعيار،
- (٢) الفقرات ٢٣ و ٣٤ من هذا المعيار، والتي ستطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو الصادرة أو الملقاة فيما يتعلق بخطط خيارات الأسهم للموظفين وخطط شراء الأسهم للموظفين وجميع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم الأخرى.

٥ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها. وتشمل الأدوات المالية المعترف بها أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة والأصول المالية والإلتزامات المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي رغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعتبر ضمن نطاق هذا المعيار (مثل إلتزامات بعض القروض).

٦ يتم إغفالها]

٧ تحتوي معايير المحاسبة الدولية الأخرى الخاصة بأنواع معينة من الأدوات المالية متطلبات إضافية للعرض والإفصاح، مثال ذلك معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقد الإيجار"، ومعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد" يتضمنان متطلبات إضافية محددة تتعلق بعقد الإيجار التمويلية واستثمارات برامج منافع التقاعد على التوالي. إضافة إلى ذلك فإن بعض متطلبات معايير المحاسبة الأخرى ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة" الأخرى ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقييم" التي تنطبق على الأدوات المالية.

٨ ينطبق هذا المعيار على عقود بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأنوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوافقها المنشأة.

٩ هناك طرق عديدة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع البند غير المالي بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

- (أ) عندما تجيز شروط العقد لأحد الطرفين بتسويتها بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى أو بتبادل الأدوات المالية الأخرى؛
- (ب) عندما تكون القدرة على التسوية بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، غير واردة صراحة في شروط العقد، ولكن لدى المنشأة خبرة في تسوية عقود مشابهة بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية (سواءاً مع الطرف المقابل من خلال إبرام عقود معادلة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو سقوطه بالتقادم)؛
- (ج) عندما يكون للمنشأة، مع العقود المشابهة، خبرة في إستلام البنود المتضمنة وبيعها خلال فترة قصيرة بعد الإستلام بهدف توليد ربح من تقلبات السعر قصيرة الأمد أو من هامش لتاجر؛ و
- (د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل إلى نقد بسهولة.

لا يتم إبرام العقد الذي تنطبق عليه (ب) و (ج) بهدف إستلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وتبعاً لذلك، تكون ضمن نطاق هذا المعيار. يتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٨ لتحديد إذا ما كان قد تم إبرامها ولا يزال يُحتفظ بها بغرض إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، وبالتالي، إذا ما كانت ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠ يعتبر الخيار المكتوب لشراء أو بيع البند غير المالي الذي يمكن تسويته بصافي نقدي أو أداة مالية أخرى، أو بتبادل الأدوات المالية، وفقاً للفقرة ٩ (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل هذا العقد بهدف إستلام أو توريد البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة.

تعريفات (أنظر أيضاً التطبيقات الإرشادية من ٣-٢٤)

١١ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحددة لها:

الأداة المالية هي أي عقد يحدث أصلاً مالياً لمشروع وإلتزام مالي أو أداة ملكية، لمشروع آخر.

الأصل المالي هو أي أصل يكون عبارة عن:

(أ) نقدية؛

(ب) أدوات حقوق الملكية لمشروع آخر؛

(ج) حق تعاقدي؛

(١) إستلام نقد أو أصل مالي آخر من مشروع آخر؛ أو

(٢) حق تعاقدي لتبادل الأصول المالية أو إلتزامات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون إيجابية؛ أو

(د) العقد الذي يمكن أو سيتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هو:

(١) غير مشق وتلتزم المنشأة بسببه أو قد تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشق من الممكن أن أو سيتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بعد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

الإلتزام المالي هو أي إلتزام يكون:

(أ) إلتزام تعاقدي:

(١) تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر؛ أو

(٢) تبادل الأدوات المالية مع مشروع آخر بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية.

(ب) العقد الذي من الممكن أن أو سيتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وهو:

(١) غير مشق وتلتزم المنشأة بسببه أو سوف تلتزم بإستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو

(٢) مشق من الممكن أن أو سيتم تسويته بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تشمل الأدوات التي تعتبر بعد ذاتها عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

أداة حقوق الملكية هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول مشروع بعد خصم جميع إلتزاماته.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبدلة الأصل به أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

١٢ تم تعريف الشروط التالية في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

- التكلفة المضافة للأصل المالي أو الإلتزام المالي
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
- إلغاء الإعراف
- المشتقة
- طريقة القادة للفعالة
- الأصل المالي أو الإلتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- إلتزام الشركة
- معاملة التنبؤ

- فاعلية التحوط
- البند المحوط
- أداة التحوط
- محتفظ به لاستحقاقات الإستثمارات
- القروض والذمم المدينة
- البيع أو الشراء بالطريقة العادية
- تكاليف المعاملة

١٣ في هذا المعيار، تشير العبارتان "عقد" و "تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر لها نتائج اقتصادية واضحة والتي يملك الطرفان قدرة ضئيلة، أن وجدت، على تجنبها، وذلك لأن الاتفاقية عادة تكون قابلة للتنفيذ قانوناً. يمكن للعقد، ونبعا لذلك الأدوات المالية، أن تتخذ إشكالا مختلفة ولا تدعو لأن تكون كئيلة.

١٤ في هذا المعيار، تشمل عبارة "المشروع" الأفراد، وشركات التضامن، والشركات المساهمة والوكالات الحكومية.

العرض

الإلتزامات وحقوق المالكين

١٥ يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، على أنها إلتزام أو حق ملكية حسب جوهر الترتيب التعاقدي عند الإعراف الأولي بها وبناء على تعريفات الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.

١٦ عندما تطبق المنشأة المُصدرة التعريفات الواردة في الفقرة ١١ لتحديد إذا ما كانت الأداة المالية تعتبر أداة حقوق ملكية أكثر منها إلتزاماً مالياً، تكون الأداة أداة حقوق ملكية إذا، وفقط إذا، تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه:

(أ) لا تشمل الأداة إلتزاماً تعاقدياً:

(١) لتوريد نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

(٢) لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من الممكن أن لا تكون في صالح المنشأة المُصدرة.

(ب) إذا كانت يمكن أو سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة فبها تكون:

(١) غير مشقة ولا تشمل إلتزاماً تعاقدياً للمنشأة المُصدرة بأن تورد عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

(٢) مشقة ويتم تسويتها فقط من خلال مبادلة المنشأة المُصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به. ولهذا السبب، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة لا تشمل على الأدوات التي تعتبر بعد ذلك عقوداً لإستلام أو توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

لا يعتبر الالتزام التعاقدي بما في ذلك الناتج عن أداء مالية مشقة، والذي من الممكن أو سينتج عنه استلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المُصدرة في المستقبل، ولكن دون أن يحق للشروط (أ) و(ب) إعلان أداء حقوق ملكية.

لا يوجد إلتزامات تعاقدية لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى (الفقرة ١٦(أ))

١٧ إن الناحية الهامة عند التفرقة بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية هي وجود إلتزام تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (المالك) أو لمبادلة أداة مالية أخرى مع المالك في ظروف من المحتمل أنها ليست لصالح الجهة المصدرة، وعندما يكون هذا الإلتزام التعاقدي موجوداً فإن هذه الأداة تتوافق مع تعريف الإلتزام المالي بغض النظر عن الأسلوب الذي سيتم فيه تسوية الإلتزام التعاقدي. إن وجود قيد على مقدرة الجهة المصدرة للوفاء بالإلتزام، مثل عدم إمكانية الحصول على صلة أجنبية أو الحاجة إلى حصول موافقة على الدفع من سلطة منظمة، لا يلغي إلتزام الجهة المصدرة أو حق المالك بموجب الأداة.

١٨ إن جوهر الأداة المالية وليس شكلها القانوني هو الذي يحكم تصنيفها في الميزانية العمومية للجهة المصدرة، وبينما يكون الجوهر والشكل القانوني متوافقين بشكل عام فإن الحالة ليست كذلك دائماً، بعض الأدوات المالية تأخذ الشكل القانوني لحقوق المالكين إلا أنها إلتزامات في جوهرها، والبعض الآخر قد يجمع ملامح مرتبطة مع أدوات حقوق المالكين ولامح مرتبطة مع الإلتزامات المالية، على سبيل المثال:

(أ) عندما ينص سهم ممتاز على التشديد الإجباري من قبل الجهة المصدرة بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد أو يعطي حامله الحق في الطلب من الجهة المصدرة تشديد السهم في تاريخ محدد أو بعده بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تتفق مع تعريف الإلتزام المالي.

(ب) الأداة المالية التي تمنح المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (أداة مطروحة للتداول) تعتبر إلتزاماً مالياً. ويكون هذا حتى عندما تكون المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر محدداً على أساس مؤشر أو بند آخر له إمكانية للزيادة أو النقصان، أو عندما يمنح الشكل القانوني للأداة المطروحة للتداول للمالك الحق بالحصة المتبقية للأصل الخاص بالمنشأة المُصدرة. إن وجود خيار للمالك بأن يعيد الأدوات للمنشأة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة المطروحة للتداول تحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال، فإن صناديق الاستثمار المشتركة غير المحدودة والوحدات الإئتمانية والشراكات وبعض المنشآت التعاونية يمكن أن تمنح أصحاب وحداتها الاستثمارية أو الأعضاء الحق بإسترداد حصصهم في المنشأة المُصدرة في أي وقت مقابل نقد يساوي حصصهم للتسمية في قيمة الأصل الخاص بالمنشأة المُصدرة. من جانب آخر، فإن تصنيف ذلك باعتباره إلتزاماً مالياً لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية" والتخير في صافي قيمة الأصل المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية" على إواجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم بها (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإئتمانية، راجع المثال التوضيحي ٧) أو استخدام إيصاحات إضافية تبين إجمالي البنود المؤلفة لحصص الأعضاء مثل الإحتياطيات التي تحقق تعريف حقوق الملكية والأدوات المطروحة للتداول التي لا تحققه (راجع المثال التوضيحي ٨).

١٩ إذا لم يكن المنشأ حق غير مشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر لتسوية إلتزام تعاقدي، فإن الإلتزام يحقق تعريف الإلتزام المالي. على سبيل المثال:

(أ) إن العقد القائم على قدرة المنشأ على تحقيق الإلتزام التعاقدي، مثل عدم وجود وسيلة للوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة للحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل إلتزام المنشأ التعاقدي أو حق المالك التعاقدي بموجب الأداة.

(ب) الإلتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالاسترداد يعد إلتزاماً مالياً لأن المنشأ لا تملك الحق غير المشروط بتجنب توريد نقد أو أصل مالي آخر.

٢٠ الأداة المالية التي تشكل صراحة إلتزاماً تعاقدياً لتوريد نقد أو أصل مالي آخر يمكن أن تنشأ إلتزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تشمل الأداة المالية على إلتزام غير مالي ينبغي تسويته إذا، وفقط إذا، أخضعت المنشأة في القوائم بالتوزيعات أو باستعادة الأداة. إذا استطاعت المنشأة تجنب نقل النقد أو الأصل المالي الآخر فقط من خلال تسوية الإلتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تعتبر إلتزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية إلتزاماً مالياً إذا بينت أن المنشأة في التسوية ستورد إما:

(١) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(٢) لسمها الخاصة والتي حددت قيمتها لتتجاوز بشكل كبير قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

وعلى الرغم من عدم وجود إلتزام تعاقدي صريح على المنشأة بتوريد نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل تسوية الأسهم هي تلك القيمة التي ستقوم المنشأة بتسويتها نقداً. وعلى أي حال، فإن المالك قد ضمن في الجوهر إستلام مبلغ يساوي على الأقل خيار تسوية النقد (راجع الفقرة ٢١).

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرة ١٦ (ب))

٢١ لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية لوحده لأنه قد ينتج عنه إستلام أو توريد لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وقد يكون للمنشأة حق أو إلتزام تعاقدي بإستلام أو توريد عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى المختلفة الخاصة بها بحيث أن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة التي سيتم تسليمها أو توريدها تساوي مبلغ الحق أو الإلتزام التعاقدي. ويمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الإلتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئياً أو كلياً استجابة للتغيرات في متغير آخر غير سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (مثلاً، سعر الفقد أو سعر السلعة أو سعر الأداة المالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ وحدة عملة و (ب) عقد لتوريد أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتي تساوي بالقيمة ١٠٠ أونصة ذهب. يعتبر مثل هذا العقد إلتزاماً مالياً على المنشأة

* في هذا المعيار يتم التعبير عن المبالغ النقدية بوحدة العملة

حتى وإن كان عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق توريد أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، ولا يعد أداة حقوق ملكية لأن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. وتبعاً لذلك، لا يثبت العقد وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد انقطاع جميع إلتزاماتها.

٢٢ يعتبر العقد الذي يتم تسويته من خلال (إستلام أو) توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، يعتبر خيار الأسهم الصادرة الذي يعطى الطرف المقابل الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر ثابت أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المصرح بها لسند أداة حقوق ملكية. إن التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناتجة من التغيرات في سعر الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى واجبة الدفع أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم إستلامها أو توريدها عند تسوية العقد لا تحول دون كون العقد أداة حقوق ملكية. ويضاف أي عوض مالي مستلم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو ضمانات على الأسهم الخاصة بالمنشأة) مباشرة إلى حقوق الملكية. ويقطع أي عوض مالي مدفوع (مثل العلاوة المدفوعة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرة من حقوق الملكية. ولا يحترف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

٢٣ إن العقد الذي يشمل على إلتزام للمنشأة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (مثلاً، للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الأجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ إسترداد آخر). وهذه هي الحال حتى لو أن العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. وكمثل على ذلك، إلتزام المنشأة بموجب عقد أجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقداً، وعندما يتم الإعتراف بالإلتزام المالي أولياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم إعادة تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد) من حقوق الملكية. ونتيجة لذلك، يتم قياس الإلتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وإذا انتهت مدة العقد دون توريد، يتم إعادة تصنيف المبلغ المسجل للإلتزام المالي في حقوق الملكية. يؤدي إلتزام المنشأة التامدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء إلتزام مالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد حتى لو كان الإلتزام بالشراء مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الإسترداد (مثلاً، خيار البيع المكتوب الذي تعطى الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة إلى المنشأة مقابل سعر ثابت).

٢٤ يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال إستلام أو توريد المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر أصلاً أو إلتزاماً مالياً. ومثال ذلك، عقد المنشأة بتوريد ١٠٠ من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتمل ليساوي قيمة ١٠٠ أونصة ذهب.

الحكام للتسوية الطرقة

٢٥ قد تقتضي الأداة المالية من المنشأة توريد نقد أو أصل مالي آخر، أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجبها إلتزاماً مالياً، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية متعلقة (أو نتائج لظروف غير الثابتة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة ومالك الأداة، مثل التغير في مؤشر البورصة أو مؤشر سعر المستهلك أو سعر الفائدة أو متطلبات الضرائب أو إيرادات المنشأة المصدرة المستقبلية أو صافي الدخل أو نسبة الديون إلى حقوق الملكية. ولا تملك المنشأة المصدرة لمثل هذه الأداة الحق

غير المشروط بتجنب توريد النقد أو الأصل المالي الآخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً). ولذلك، فإنها تعدّ إلزاماً مالياً على المنشأة المُصدرة إلا إذا:

- (أ) كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو غير ذلك بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق؛ أو
- (ب) كان يمكن أن يطلب من المنشأة المُصدرة أن تقوم بتسوية الإلتزام نقداً أو بأصل مالي آخر (أو خلافاً لذلك أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها إلزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المنشأة المُصدرة.

خيارات التسوية

٢٦ عندما تعطي الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خياراً بكيفية تسويتها (مثال أن يكون من الممكن للمنشأة المُصدرة أو المالك اختيار التسوية بصافي النقد أو بمبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو إلزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.

٢٧ ومثال على الأداة المالية المشتقة ذات خيار التسوية والتي تعتبر إلزاماً مالياً هو خيار الأسهم الذي تستطيع المنشأة المُصدرة أن تقرر تسويته بصافي النقد أو بمبادلة أسهمها بالنقد. وبطريقة مشابهة، فإن بعض عقود شراء أو بيع البند غير المالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة تكون ضمن نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال توريد البند غير المالي أو صافي النقد أو أداة مالية أخرى (راجع الفقرات ٨-١٠). وتعتبر مثل هذه العقود أصولاً أو إلتزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠-٣٥ والأمثلة التوضيحية من ٩-١٢)

٢٨ تقوم المنشأة المُصدرة للأداة المالية غير المشتقة بتقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تشتمل على كل من الإلتزام وعنصر حقوق الملكية. وتصنف مثل هذه العناصر بشكل منفصل على أنها إلتزامات أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ١٥.

٢٩ تعترف المنشأة المُصدرة بشكل منفصل بالأجزاء المكونة للأداة المالية التي تحدث إلتزاماً مالياً رئيسياً على الجهة المُصدرة وتمنح اختياراً لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حق ملكية للجهة المُصدرة. للسند أو الأداة المماثلة التي يمكن لحاملها تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المُصدرة هي مثال على هذه الأداة، وتشمل هذه الأداة من منظور الجهة المُصدرة جزأين مكونين: إلتزاماً مالياً (إتربيا تعاقدياً لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حق ملكية، (حق اختيار يمنح حامل الأداة الحق لفترة محددة من الوقت في التحويل إلى أسهم عادية للجهة المُصدرة)، والأثر الإقتصادي لإصدار هذه الأداة هو أساساً يمثل التقييم في نفس الوقت بإصدار أداة دين تسمح بملكية إجراء تسوية مبكرة وإصدار كوبونات لشراء أسهم

عادية، أو إصدار أداة دين مع كوبونات شراء أسهم قليلة للفصل، وتبعاً لذلك وفي جميع الحالات تعرض الجهة المصدرة عناصر إلزام وحق الملكية بشكل منفصل في ميزانيتها العمومية.

٣٠ لا يتم تعديل تصنيف مكونات الإلتزامات وحقوق الملكية لأداة قليلة للتحويل نتيجة للتغير في احتمال أن تتم ممارسة اختيار تحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الاختيار مفيداً إقتصادياً لبعض حملة الأدوات، وحملة الأدوات قد لا يتصرفون دائماً في الأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف نتائج الضرائب الفاجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات، وعلاوة على ذلك سيختلف احتمال التحويل من وقت لآخر، ويبقى إلزام الجهة المصدرة لإجراء دفعتين قائماً، إلى أن يتم إبطاله من خلال التحويل أو استحقاق الأداة أو عملية أخرى.

٣١ يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع قياس الأصول والإلتزامات المالية. فالدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصص المتبقية لأصول المنشأة بعد اقتطاع جميع إلتزاماتها. ولذلك، عندما يتم تخصيص المبلغ الأولي المسجل لأداة مالية مركبة إلى حقوق ملكيتها وعناصر الإلتزام، فإنه يتم تحديد المبلغ المتبقي على أنه عنصر حقوق الملكية بعد اقتطاع المبلغ المحدد من عنصر حقوق الملكية بشكل منفصل من القيمة المعادلة للأداة ككل. ويتم شمل قيمة أي ميزات مشتقة (مثل خيار الشراء) المتضمنة في الأداة المالية المركبة عدا عنصر حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) في عنصر الإلتزام. يكون مجموع المبالغ المسجلة المفصصة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي مساوياً دائماً للقيمة المعادلة التي تعود للأداة ككل. ولا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعتراف بشكل أولي بعناصر الأدوات بشكل منفصل.

٣٢ بموجب الأسلوب الموصوف في الفقرة ٣١، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولاً المبلغ المرحل للإلتزامات المالية وذلك بخضم الدفعات المستقبلية للفائدة والمبلغ الأصلي بسعر الفائدة السائد في السوق للإلتزام مماثل ليس له مكون حق ملكية مرتبط به، ويمكن عندئذ تحديد المبلغ المرحل لأداة حق الملكية المتمثلة بخيار تحويل الأدوات إلى أسهم عادية وذلك بخضم المبلغ المرحل للإلتزامات المالية من مبلغ الأداة المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضاً الفقرة تطبيق ٣٦)

٣٣ إذا أعلنت منشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيتم اقتطاع تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الربح أو الخسارة عند شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ويمكن شراء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل المنشأة أو الأعضاء الآخرين في المجموعة الموحدة. ويتم الإعتراف بالتعويض المنفوع أو المستلم مباشرة في حقوق الملكية.

٣٤ يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما على وجه الميزانية العمومية أو في الملاحظات، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية". وتقدم المنشأة الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" إذا أعلنت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف المعنية.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (انظر أيضاً للفقرة ٣٧ تطبيق)

٣٥ ترجح الفوائد، وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتوقعة بإداة مالية أو جزء منها تم تصنيفها كالتزام مالي في بيان الدخل كمصروف أو إيراد. إن التوزيعات لحاملي الأرباح المالية المصنفة كأداة ملكية يجب قيدها من قبل المصدر على حقوق الملكية مباشرة. صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة. تحاسب تكاليف المعاملة لمعلملة حقوق الملكية، عدا تكاليف إصدار أداة حقوق الملكية الناتجة مباشرة عن شراء مؤسست الأعمال (والتي تحاسب بموجب معيار التقرير ٢)، على أنها لقطاع من حقوق الملكية، صافي من أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة.

٣٦ إن تصنيف الأداة المالية في الميزانية العمومية يحدد فيما إذا كان يجب تصنيف الفوائد، وأرباح الأسهم، والخسائر والمكاسب المتوقعة بتلك الأداة كمصروف أو إيراد وإدراجها في بيان الدخل، تبعا لذلك تصنف كمصاريف دفعت الأرباح لأسهم تم تصنيفها كالتزام بنص الطريقة مثل الفائدة على السندات وإدراجها في بيان الدخل. وبالمثل فإن المكاسب والخسائر المتوقعة بإسترداد أو إعادات تمويل أدوات معينة مصنفة كالتزامات يجري إدراجها في بيان الدخل بينما يتم بيان الإستردادات أو إعادة التمويل للأدوات المصنفة كحقوق ملكية للمصدر كتغير في حقوق الملكية. التغير في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية لا يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣٧ تتكبد المنشأة عادة تكاليف مختلفة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. وقد تشمل تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين وغيرهم من المستشارين المهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. وتحاسب تكاليف المعاملة لمعاملة حقوق الملكية على أنها لقطاع من حقوق الملكية (صافي أي منافع ضريبة دخل ذات علاقة) بالمقدار الذي تعتبر فيه تكاليف متزايدة ناتجة مباشرة عن معلملة حقوق الملكية التي خلافا لذلك كان سيتم تجنبها. ويتم الإعتراف بتكاليف معاملة حقوق الملكية المتخطى عنها على أنها مصاريف.

٣٨ يتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة للالتزام وعناصر حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص الفوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة (مثلا، تكاليف العروض المشتركة لبعض الأسهم والإدراج في سوق البورصة للأسهم الأخرى) لتلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع المعاملات المشابهة.

٣٩ يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي يتم محاسبته كقطاع من حقوق الملكية في لفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية". ويتم تضمين المبلغ ذي العلاقة لأصرايب الدخل المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية في إجمالي مبلغ ضريبة الدخل الحالية والمؤجلة المحملة أو المقيدة على حقوق الملكية الموضح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "أصرايب الدخل".

٤٠ يمكن عرض أرباح الأسهم المصنفة كمصروف في بيان الدخل إما ضمن الفائدة على الإلتزامات الأخرى أو في بند منفصل. إن الإفصاح عن الفائدة وأرباح الأسهم خاضع لمتطلبات معيار لمحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة". في بعض الظروف، ونظرا للفروقت الكبيرة بين الفائدة وأرباح الأسهم

فيما يتعلق ببعض الأمور مثل خصم الضريبة فإن من المرغوب فيه الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن بيان الدخل، أما الإفصاح عن مبلغ الضرائب فيتم تبعاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

٤١ يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في المبلغ المسجل للإلتزام المالي على أنها دخل أو مصاريف في الربح أو الخسارة حتى عندما ترتبط بإداة تتضمن حقاً بالحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (راجع الفقرة ١٨ (ب)). تعرض المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ أي ربح أو خسارة ينتجان عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل على وجهة بيان الدخل عندما تكون ذات صلة في شرح أداء المنشأة.

المقاصة بين أصل مالي وإلتزام مالي

(انظر أيضاً الفقرات في التطبيقات الإرشادية من ٣٨-٣٩)

٤٢ يجب إجراء مقاصة بين الأصل والإلتزام المالي ويظهر صافي المبلغ في الميزانية العمومية عندما:

- (أ) يكون للمشروع حق قابل للتنفيذ قانونياً لإجراء مقاصة بين المبلغ المعترف بها ١ و
- (ب) ينوي المشروع إما التمسيد على أساس صافي المبلغ أو تحقيق الأصول وتمدديد الإلتزامات في نفس الوقت.

عند محاسبة نقل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الاعتراف، لا تقوم المنشأة بمعالجة الأصل المنقول والإلتزام المرتبط. انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٦).

٤٣ يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يحكم ذلك التتبعات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشروع من تسديد أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. وعندما يكون المشروع الحق في إستلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وينوي القيام بذلك فإن لها من ناحية فعلية أصلاً مالياً منفرداً أو إلتزاماً منفرداً فقط. في ظروف أخرى يتم عرض الأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بما يتناسب مع خواصهما كمصادر أو إلتزامات للمشروع.

٤٤ إن المقاصة بين أصل مالي معترف به وإلتزام مالي معترف به وعرض صافي القيمة يختلف عن التوقف عن الاعتراف بوجود مالي أو إلتزام مالي، وبينما لا تطلق المقاصة تحقيقاً للكسب أو الخسارة فإن التوقف عن الاعتراف بإداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المعترف به سابقاً من الميزانية العمومية ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥ إن حق المقاصة هو حق قانوني للمدين، سواء عن طريق العقد أو خلاف ذلك، لتسوية أو خلافاً لذلك إزالة مبلغ بكامله أو جزءاً منه مستحق للدائن وذلك بخضم المبالغ المستحقة من الدائن من ذلك المبلغ، وفي الحالات غير الاعتيادية من الممكن أن يكون للمدين الحق الشرعي بخضم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة ترسي بشكل واضح حق المدين في المقاصة، وحيث أن حق المقاصة حق قانوني فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من سلطة قانونية إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أية قوانين تنطبق على للعلاقات بين الأطراف.

٤٦ إن وجود حق يمكن تنفيذه لإجراء مقاصة لأصل مالي وإلتزام مالي يؤثر على الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع أصل مالي وإلتزام مالي وقد يؤثر إلى حد كبير على تعرض المشروع لمخاطرة الإقتمان

والسيولة، على أن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساساً كافياً للمقاصة، وفي غياب النية لممارسة الحق أو التسديد في نفس الوقت فإن مبلغ وتوقيت التفتتات النقدية المستقبلية للمشروع لا يتكئران، وعندما ينوي المشروع ممارسة هذا الحق أو إجراء تسديد في نفس الوقت فإن عرض الأصول والإلتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب أكثر مبلغ وتوقيت التفتتات النقدية المتوقعة في المستقبل وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التفتتات النقدية. إن ذبة طرف واحد أو كلا الطرفين إجراء التسديد على أساس صافي المبالغ بدون الحق القانوني لإجراء ذلك ليس كافياً لتبرير المقاصة حيث أن الحقوق والإلتزامات المرتبطة مع الأصول المالية والإلتزامات المالية المنفردة تبقى بدون تغيير.

٤٧ قد تتأثر نوايا المشروع فيما يتعلق بتسديد أصول والتزامات معينة بممارسات العمل الاعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسديد صافي أو تسديد في نفس الوقت، وعندما يكون للمشروع حق مقاصة ولكن لا ينوي إجراء تسديد صافي أو تحقيق الأصول وتسديد الإلتزامات في نفس الوقت فإن أثر هذا الحق على تعرض المشروع لمخاطرة الإئتمان يتم الإصحاح عنه بموجب الفقرة ٧٦.

٤٨ قد يحدث التسديد في نفس الوقت لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل بيت مقاصة في سوق مالي منظم أو مبادلة وجهاً لوجه، وفي هذه الظروف تكون التفتتات النقدية فطياً مساوية لمبلغ صافي منفرد ولا يوجد تعرض لمخاطرة الإئتمان أو السيولة، وفي ظروف أخرى يمكن للمشروع أن يجري تسديد لأداتين باستلام ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطرة الإئتمان لمبلغ الأصل بأكمله أو لمخاطرة السيولة لمبلغ الإلتزام بأكمله، وهذه التعرضات للمخاطرة قد تكون كبيرة بالرغم من أنها لفترة قصيرة، وتبعاً لذلك يعتبر تحقيق الأصول المالية وتسديد الإلتزامات المالية أنها تما في نفس الوقت فقط عندما تحدث هاتان العمليتان في نفس اللحظة.

٤٩ بشكل عام لا يتم تحقق الشروط الواردة في الفقرة ٤٢ ويكون إجراء المقاصة عادة غير مناسب عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي ملامح أداة مالية منفردة (أي الأداة المركبة (Synthetic instrument)؛

(ب) تنجم الأصول المالية والإلتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس التعرض الرئيسي للمخاطرة (على سبيل المثال الأصول والإلتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتعلق بطراف مقابلة مختلفة؛

(ج) الأصول المالية أو الأخرى المرهونة كضمان للإلتزامات مالية بدون حق الرجوع؛

(د) الأصول المالية التي تم وضعها جنباً كلفة من قبل المدين بفرض سداد الإلتزامات دون أن يتوفر قبول الدائن لاستخدام هذه الأصول في تسديد الإلتزام (مثل إنشاء صندوق لتجميع الأموال وفهرتها بفرض لوفاء بدين معين (Sinking fund arrangement)؛ أو

(هـ) إلتزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع إستردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تحت وثيقة تأمين.

٥٠. إن المشروع الذي يقوم بـعدة معاملات أدوات مالية مع طرف واحد قد يدخل في "اتفاقية تصفية شاملة" master netting arrangement مع ذلك الطرف. ويتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسديد صافي واحد لكل الأدوات المالية المغطاة بذلك الاتفاقية في حالة التصفير أو إلغاء في أي واحد من العقود. ويتم استخدام هذه الترتيبات من قبل المؤسسات المالية عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بالالتزامات. إن اتفاقيات التسديد الشاملة تخلق عموماً حق مقاصة يصبح قابلاً للتنفيذ ويؤثر على تحقق أو تسديد الأصول والالتزامات المالية الإفرادية فقط بعد حدوث حالة تصفير معينة أو في حالات أخرى لا يتوقع ظهورها في ظروف العمل الاعتيادية. إن اتفاقية التسديد الشاملة لا توفر أساساً لإجراء المقاصة إلا إذا تم تحقيق كلا الشرطين الواردين في الفقرة ٤٢. وعندما لا يتم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التسوية الشاملة فإنه يجب الإفصاح عن تأثير الاتفاقية على التعرض لمخاطرة الائتمان وفقاً للفقرة ٧٦.

الإفصاح

٥١. إن الهدف من الإفصاحات المطلوبة وفقاً لهذا المعيار هو توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارجها للمركز المالي للمشروع ولإدائه وتدفقاته النقدية والمساعدة في تقدير مبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات المالية.

٥٢. قد ينتج عن معاملات الأدوات المالية أن يتحمل المشروع أو ينقل لطرف آخر واحداً أو أكثر من المخاطر المالية المعبئة أدناه. إن الإفصاحات المطلوبة توفر معلومات تساعد مستخدمي البيانات المالية في تقدير مدى المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها.

(أ) مخاطر السوق وتشمل ثلاثة أنواع من المخاطر:

(١) **مخاطرة العملة** - عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار تبادل العملات الأجنبية.

(٢) **مخاطرة معدل الفائدة** - عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة في السوق.

(٣) **مخاطرة السعر** - عبارة عن مخاطرة تقلب قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات في أسعار السوق سواء كان سبب التغيرات عوامل خاصة بورقة مالية معينة أو الجهة المصدرة لها أو عوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة في السوق.

إن مصطلح "مخاطرة السعر" يشتمل ليس على احتمال الخسارة فقط بل على احتمال الربح أيضاً.

(ب) **مخاطرة الائتمان** - عبارة عن مخاطرة أن يخفق أحد أطراف الأداة المالية في الوفاء بالتزاماته مسبباً بذلك خسارة مالية للطرف الآخر.

(ج) **مخاطرة السيولة** - (ويشار إليها أيضاً بمخاطرة التمويل) عبارة عن مخاطرة أن يتعرض المشروع إلى صعوبات في الحصول على الأموال اللازمة لمقابلة الالتزامات المرتبطة بالأدوات المالية، وقد تنتج مخاطرة السيولة من عدم القدرة على بيع أصل مالي بسرعة بسعر مقارب لقيمه العادلة.

(د) **مخاطرة التفتق النقدي** - عبارة عن مخاطرة تقلب مبلغ التفتقات النقدية المستقبلية المرتبطة بإداة مالية نقدية. فمثلاً، في حالة أداة دين ذات معدل فائدة عالم، ينتج عن هذه التقلبات تغير في معدل الفائدة الفعلي للأداة المالية، عادة دون حدوث تغير مقابل في القيمة المعللة.

صيغة وموقع وأصناف الأدوات المالية

٥٣ لا يفرض هذا المعيار صيغة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها أو موقعها ضمن البيانات المالية. فطالما أن المعلومات المطلوبة مبنية على واجهة البيانات المالية، فإنه من غير الضروري إعادتها في الملاحظات. وقد تتضمن الإفصاحات مجموعة من الأوصاف السردية والبيانات المحددة، بما يتناسب مع طبيعة الأدوات وأهميتها النسبية بالنسبة للمنشأة.

٥٤ يتطلب تحديد مستوى التفاصيل التي سيتم الإفصاح عنها حول أدوات مالية محددة استخدام الحكمة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لتلك الأدوات. ومن الضروري تحقيق توازن بين البيانات المالية التي تنقل الكاehler ذات التفاصيل الزائدة التي قد لا تفيد مستخدمي البيانات المالية والمعلومات الهامة غير الواضحة نتيجة للكثير من التجميع. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المنشأة طرفاً في عدد كبير من الأدوات المالية ذات الخصائص المتشابهة ودون وجود أي عقد ذي أهمية بمفرده، فمن الملائم تقديم ملخص وفقاً لأصناف الأدوات. ومن ناحية أخرى، فإن المعلومات حول الأداة المنفردة قد تكون ذات أهمية، مثلاً، عندما تشكل عنصراً جوهرياً في هيكل رأس مال المنشأة.

٥٥ تقوم إدارة المنشأة بتصنيف الأدوات المالية في أصناف ملائمة لطبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها، مع الأخذ بعين الاعتبار أموراً مثل خصائص الأدوات وأساس القياس التي تم تطبيقها. وعموماً، تميز الأصناف بين البنود التي تم قياسها بالتكلفة أو التكلفة المغطاة وبين البنود التي تم قياسها بالقيمة المعللة. ويتم تقديم معلومات كافية تسمح بمطابقة بنود السطر ذات الصلة على الميزانية الصومية. وعندما تكون المنشأة طرفاً في بيانات مالية ليست ضمن نطاق هذا المعيار، فإن تلك الأدوات تؤلف صنفاً أو أصنافاً من الأصول أو الالتزامات المالية منفصلة عن تلك المشمولة في نطاق هذا المعيار. ويتم التعامل مع الإفصاحات حول هذه الأدوات المالية من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إدارة مخاطر السياسات، ونشاطات التحوط

٥٦ يجب على المشروع أن يصف المخاطر المالية المتعلقة بالأهداف والسياسات الإدارية المتضمنة في سياستها للتحوط في معملاتها المالية لكل شكل معين من الصلاحيات المتنبأ به لتحوط المحاسبة المستخدم.

٥٧ بالإضافة إلى تقديم معلومات محددة حول أرصدة ومعملات معينة مرتبطة بالأدوات المالية، تقدم المنشأة نقاشاً حول الحد الذي تستخدم فيه الأدوات المالية والمخاطر المرافقة وأهداف العمل التي يتم تنفيذها. وتشمل مناقشة سياسات الإدارة للسيطرة على المخاطر المرافقة للأدوات المالية سياسات حول مواضيع مثل تحوط التعرض للمخاطر وتجنب تركيز المخاطر غير الملائمة ومتطلبات ضمان الإضافي لتقليل مخاطر الإئتمان. ويوفر مثل هذا النقاش منظوراً إضافياً هاماً ومستقلاً عن الأدوات المحددة المحتفظ بها أو المتداولة في وقت معين.

٥٨ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي بشكل منفصل بالنسبة لتحويلات القيمة المعللة المحددة والتدفق النقدي وصافي الاستثمارات في علوة أجنبية (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩):

(أ) وصف لتحويلات؛

(ب) وصف للأدوات المالية المحددة كالنقد تحوّل وقيمتها المعللة في تاريخ الميزانية العمومية؛

(ج) طبيعة المخاطر التي يتم التحوّل لها؛ و

(د) بالنسبة لتحويلات التدفق النقدي، فإن الفترات التي يتوقع أن تحدث فيها التكتفلات النقدي وعندما يتوقع أن تدخل في تحديد الربح والخسارة ووصف لأي معاملة تنبؤ تم فيها استخدام محاسبة التحوّل سابقاً ولكن لا يتوقع حدوثها مجدداً.

٥٩ عندما تم الاعتراف بالخسارة أو الربح في أداة التحوّل في تحوّل التدفق النقدي مباشرة في حقوق الملكية، من خلال بيان التغييرات في حقوق الملكية، فطى المنشأة أن تفسّح عما يلي:

(أ) المبلغ الذي تم الاعتراف به في حقوق الملكية أثناء الفترة؛

(ب) المبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية وضمه إلى الربح والخسارة في الفترة؛ و

(ج) المبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية أثناء الفترة وضمه في القياس الأولي لتكلفة الشراء أو إلى مبلغ مسجل لأخر لأصل أو إلزام غير مالي في معاملة تنبؤ محوطة ذات احتمالية عالية.

الشروط والأحكام والسياسات المحاسبية

٦٠ يجب أن يفسّح المشروع عن الآتي لكل صنف من الأصول المالية والالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية سواء كان معترف بها أو غير معترف بها:

(أ) مطوالت حول مدى وطبيعة الأدوات المالية بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ وتوقيت التكتفلات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها؛ و

(ب) السياسات والأساليب المحاسبية المستخدمة بما في ذلك معيار الاعتراف وأساس القياس المستخدم.

٦١ كجزء من الإفصاح عن سياسات المنشأة المحاسبية، تفسّح المنشأة، لكل فئة من الأصول المالية، عما إذا كان قد تم محاسبة مشتريات ومبيعات الطريقة العادية للأصول المالية في تاريخ التداول أو في تاريخ التسوية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٣٨).

٦٢ تعتبر الشروط والأحكام التعاقدية في الأداة المالية عاملاً هاماً يؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التيقن من التكتفلات النقدية المستقبلية المستلمة والمدفوعة من قبل أطراف الأداة. وعندما تكون الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها هامة سواء بمفردها أو كنسبة للنسبة للوضع المالي الحالي للمشروع أو نتائجها المستقبلية فإنه يجب الإفصاح عن شروطها وأحكامها. وإذا لم يوجد أداة واحدة ذات أهمية خاصة بالنسبة للتكتفلات النقدية لمشروع معين فإنه يتم وصف الخصائص الأساسية للأدوات بالإشارة إلى مجموعات مناسبة من الأدوات المشابهة.

٦٣ عندما تكون الأدوات المالية المصدرة أو المملوكة من قبل مشروع سواء بشكل فردي أو ككتلة تخلق اكتشافاً هاماً محتملاً للمخاطر المبينة في الفقرة ٥٢، فإن الشروط والأحكام التي قد يطلب الإفصاح عنها هي:

- (أ) القيمة الأساسية أو الاسمية أو المقررة أو قيمة أخرى شبيهة والتي قد تكون لبعض الأدوات المشتقة مثل تبادلات أسعار الفائدة هي القيمة (يشار إليها بالقيمة المفترضة) التي تبنى على أساسها الدفوعات المستقبلية؛
- (ب) تاريخ الاستحقاق، الإنهاء أو التنفيذ؛
- (ج) خيارات التسديد المبكر المتوفرة لأي طرف للأداة بما في ذلك الفترة أو التاريخ اللذان قد يتم فيهما استخدام الخيارات وسعر التنفيذ أو مدى الأسعار؛
- (د) الخيارات لدى أي طرف للأداة لتحويلها إلى أو استبدالها بأداة مالية أخرى أو أصل أو التزام آخر بما في ذلك الفترة أو التاريخ التي من الممكن فيها تنفيذ الخيارات ومعدلات التحويل أو التبادل؛
- (هـ) مبلغ وتوقيت جدول التدفقات النقدية المستلمة أو المدفوعة للقيمة الأساسية للأداة بما في ذلك أقساط المداد ومتطلبات صناديق المداد أو متطلبات مشابهة؛
- (و) معدل أو مبلغ الفائدة المنصوص عليه، والأرباح أو أي عقد دوري على المبلغ الأساسي وتوقيت الدفوعات؛
- (ز) الضمان المحتفظ به في حالة أصل مالي أو الضمان المقدم في حالة التزام مالي؛
- (ح) في حالة الأداة المالية التي يتم بموجبها تخصيص للتدفق النقدي في العملة بخير العملة المستخدمة، العملة المطلوبة للدفع والقبض؛
- (ط) في حالة الأداة المالية التي تنص على إمكانية التبادل، المادة الموصوفة في البنود (أ) - (ح) يتم توفير المعلومات المبينة في البنود من أ إلى ح بالنسبة للأداة التي سيتم امتلاكها في التبادل؛ و
- (ي) أية شروط للأداة أو اتفاقية متعلقة بها والتي إذا تم مخالفتها ستغير بشكل كبير أي من الشروط الأخرى (مثلاً، حد أقصى لنسبة الدين إلى حقوق الملكية في اتفاقية السندات والتي إذا تم مخالفتها ستؤدي إلى استحقاق كامل المبلغ الأساسي للسند فوراً).

٦٤ عند وجود اختلاف بين طريقة عرض الأداة المالية في الميزانية العمومية وشكلها القانوني، فإن من المرغوب به أن يوضح المشروع في إيضاحات القوائم المالية طبيعة الأداة المالية.

٦٥ تزداد فائدة المعلومات حول مدى وطبيعة الأدوات المالية عند إظهار أية علاقات بين الأدوات المفردة والتي قد تؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التتبع من التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع، فضلاً من المهم الإفصاح عن علاقات التحوط والتي قد توجد عندما يمتلك المشروع استثماراً في أسهم قام بشراء خيار بيع لها. وبالمثل من المهم الإفصاح عن العلاقات بين مكونات "الأدوات المركبة" مثل الدين ذو الفائدة الثابتة الذي تم إيجاده بالإقراض بسعر عائم وثم الدخول في عقد تبادل لسعر الفائدة العائم مقابل سعر الفائدة الثابت. في كل حالة يعرض المشروع الأصول والالتزامات المالية في الميزانية العمومية وفقاً لطبيعة كل منها أما بصورة منفردة أو ضمن فئة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تنتمي إليها. إن المدى الذي تم به تغيير الاكتشاف للمخاطرة بسبب العلاقات بين الأصول والالتزامات قد يكون واضحاً لمستخدمي البيانات المالية من المعلومات المماثلة للنوع المبين في الفقرة ٤٩ ولكن في بعض الحالات تكون الإفصاحات الإضافية ضرورية.

٦٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي^١ "عرض البيانات المالية"، يوفر المشروع إصلاحيات واضحة ودقيقة عن كافة السياسات المحاسبية الهامة بما في ذلك كلا من السياسات العامة المستخدمة وطرق تطبيق تلك السياسات على المعاملات والحالات الهامة الناجمة عن أنشطة المشروع. بالنسبة للأدوات المالية تتضمن هذه الإصلاحات ما يلي:

- (أ) المقياس المطبق في تحديد متى يتم الاعتراف بالصل أو الالتزام مالي في الميزانية العمومية ومتى يتم التوقف عن الاعتراف به؛
- (ب) أساس لقياس المطبق على الأصول والالتزامات المالية عند الاعتراف المبني بها ولاحقاً لذلك؛ و
- (ج) الأسس المستخدمة في الاعتراف والقياس للإيرادات والمصاريف الناجمة عن الأصول والالتزامات المالية.

مخاطرة محل الفقدان

٦٧ لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية، المعترف بها وغير المعترف بها، يجب على المشروع أن يفصح عن معلومات حول تعرضه لمخاطرة محل الفقدان، بما في ذلك ما يلي:

- (أ) تواريخ إعادة التسعير التعاقدية أو تواريخ الاستحقاق أيهما أقرب؛ و
- (ب) أسعار الفقدان الفعلية (عندما ينطبق ذلك).

٦٨ يوفر المشروع معلومات حول تعرضه لتأثيرات التغيرات المستقبلية في مستويات معدلات الفائدة السائدة. إن التغيرات في معدلات الفائدة في السوق لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية المحددة تعاقبها والمتعلقة ببعض الأصول المالية والالتزامات المالية (مخاطرة سعر فائدة التدفق النقدي) والقيمة العادلة لأصول أخرى (القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة).

٦٩ تشير المعلومات حول تواريخ الاستحقاق، أو تواريخ إعادة التسعير عندما تكون أقرب، إلى طول الفترة التي تكون معدلات الفقدان خلالها ثابتة، كما أن المعلومات حول معدلات الفائدة الفعلية تشير إلى المستويات المثبتة عندها. إن الإفصاح عن هذه المعلومات يوفر لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقييم مخاطرة سعر محل الفائدة الذي يتعرض له المشروع وتبعاً لذلك الربح أو الخسارة المحتملة. بالنسبة للأدوات التي يعاد تسعيرها بسعر فائدة السوق قبل الاستحقاق فإن الإفصاح عن الفترة حتى إعادة التسعير للقائمة أكثر أهمية من الإفصاح عن الفترة حتى الاستحقاق.

٧٠ لتكملة المعلومات حول تواريخ إعادة التسعير التعاقدية وتواريخ الاستحقاق فقد يختار المشروع الإفصاح عن معلومات حول تواريخ إعادة التسعير أو الاستحقاق المتوقعة وذلك عندما تختلف هذه التواريخ بصورة كبيرة عن التواريخ التعاقدية. وقد يكون لهذه المعلومات أهمية خاصة عندما، مثلاً، تكون المنشأة قادرة على التنبؤ، بدرجة معقولة من الثقة، بمبلغ قروض رهن ذات محل ثابت سيتم سدادها قبل الاستحقاق وتستخدم هذه القوائم كأساس لإدارة تعرضها لمخاطرة محل الفائدة. تشمل المعلومات الإضافية على إيضاحات حول حقيقة أنها مبنية على توقعات الإدارة لأحداث مستقبلية وتشرح الفرضيات الموضوعية حول تواريخ إعادة التسعير أو تواريخ الاستحقاق ووجه الاختلاف بين هذه الافتراضات والتواريخ التعاقدية.

٧١ يبين المشروع الأصول والالتزامات المالية التي تكون:

- (أ) معرضة لمخاطرة سعر محل الفقدان مثل الأصول المالية والالتزامات المالية للتخدية ذات محل فائدة ثابت؛

- (ب) معرضة لمخاطرة التدفق النقدي لمعدل الفائدة مثل الأصول المالية والإلتزامات المالية النقدية ذات سعر فائدة عائم يتم تحويله كلما تغيرت معدلات السوق؛ و
- (ج) غير معرضة لمخاطرة معدل الفائدة مثل بعض الإستثمارات في الأوراق المالية لحقوق الملكية.

٧٢ تطبق المتطلبات في الفقرة ٦٧ (ب) على السندات والكمبيالات والأدوات المالية الأخرى المشابهة والتي تنطوي على دفعات مستقبلية تخلق عائدا إلى حاملها وتكلفة لمصدرها بحيث تعكس القيمة الزمنية للنقود. إلا أن هذه المتطلبات لا تنطبق على الأدوات المالية مثل الأدوات غير النقدية والأدوات المشتقة التي لا تحمل معدل فائدة قطي قابل للتحديد. مثلا، بينما تتعرض أدوات مالية مثل مشتقات أسعار الفائدة، (بما في ذلك عقود التبادل وتفاقيات المدلات الأجلة والخيارات)، إلى مخاطرة السعر أو مخاطرة للتدفق النقدي نتيجة التغيرات في معدلات الفائدة في السوق فإن الإصاحاب عن معدل الفائدة القطي ليس له أهمية. إلا أنه عند تقديم معلومات حول معدل الفائدة القطي فإن المنشأة تقصص عن التأثير على مخاطرة معدل الفائدة لمعاملات التحوط أو "التحويل" مثل تبادلات أسعار الفائدة.

٧٣ قد يبقى المشروع معرض لمخاطر معدل الفائدة المرتبطة بأصول مالية أزيلت من الميزانية العمومية نتيجة لعمليات لا يتم بموجبها الاعتراف بأي أصل أو إلتزام مالي في الميزانية العمومية، في مثل هذه الأحوال، يفصح المشروع عن معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومدى تعرضها للمخاطر. كمثال على ذلك، تعهد المشروع بإقراض الأموال بسعر فائدة ثابت. يشتمل الإصاحاب عادة على المبلغ الأساسي، ومعدل الفائدة، والفترة حتى استحقاق المبلغ المراد إقراضه والشروط الهامة للعملية التي ينجم عنها التعرض للمخاطرة.

٧٤ إن طبيعة عمل المشروع ومدى نشاطه في الأدوات المالية ستحدد فيما إذا سيتم تقديم المعلومات حول مخاطرة معدل الفائدة على شكل مردد أو جدول أو باستخدام مزيج من الأسلوبين. عندما يكون لدى المشروع عدد كبير من الأدوات المالية المعرضة لمخاطر التدفق النقدي أو سعر معدل الفائدة فيمكنها تطبيق واحد أو أكثر من الأساليب التالية في عرض المعلومات:

(أ) يمكن عرض القيمة المرحلة للأدوات المالية المعرضة لمخاطر سعر معدل الفائدة في شكل جدول مصنف وفقا لتلك التي تم التعاقد على استحقاقها أو سيتم إعادة تسعيرها في فترات لاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية:

- (١) في خلال سنة واحدة أو أقل؛
- (٢) في خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن سنتين ؛
- (٣) في خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن ثلاثة سنوات؛
- (٤) في خلال ثلاثة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن أربعة سنوات؛
- (٥) في خلال أربعة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية وبما لا يزيد عن خمسة سنوات؛ و
- (٦) بما يزيد عن خمسة سنوات من تاريخ الميزانية العمومية.

(ب) عندما يتأثر أداء المشروع بشكل كبير بمستوى تعرضه لمخاطر سعر معدل الفائدة أو التغيرات في ذلك التعرض فإن المعلومات التفصيلية الإضافية تكون مرغوبة. إن مشروع ما كبنك مثلا قد يفصح على سبيل المثال عن مجموعات منفصلة للمبالغ المرحلة للأدوات المالية المتعاقد على استحقاقها أو التي سيتم إعادة تسعيرها:

- (١) خلال شهر أول أقل بعد تاريخ الميزانية العمومية؛
- (٢) أكثر من شهر وأقل من ثلاثة شهور بعد تاريخ الميزانية؛ و
- (٣) أكثر من ثلاثة شهور وأقل من ١٢ شهر بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- (ج) وبالمثل يمكن أن يبين المشروع تعرضه لمخاطرة التفتق النقدي لمعدلات الفائدة من خلال جدول يوضح إجمالي المبالغ المرحلة لمجموعات من الأصول والإتزامات المالية ذات المعدلات العامة والتي تستحق في خلال مختلف الفترات الزمنية المستقبلية.
- (د) يمكن الإصاح عن معلومات حول معدلات الفائدة لكل أداة مالية بصورة منفصلة أو عرض متوسط مرجح للمعدلات أو مدى من المعدلات لكل فئة من فئات الأدوات المالية. تقوم المنشأة بتجميع الأدوات المالية بسمات مختلفة أو التي تختلف كثيرا في مخاطر الإئتمان إلى فئات منفصلة عندما ينتج عن هذه العوامل أدوات مالية ذات معدلات فائدة فئوية مختلفة كثيرا.

٧٥ في بعض الحالات قد يكون المشروع قادر على توفير معلومات مفيدة عن تعرضه لمخاطر معدلات الفائدة من خلال بيان تأثيرات افتراضية في المستويات السائدة لأسعار الفائدة في السوق على القيمة العادلة للأدوات المالية والأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية. إن مثل هذه المعلومات عن حساسية أسعار الفائدة قد تكون مبنية على أساس تغير افتراضي بمقدار ١% في معدلات الفائدة في السوق وقعت في تاريخ الميزانية العمومية. إن تأثيرات التغير في معدلات الفائدة يتضمن تغيرات في إيرادات ومصروفات الفوائد المتعلقة بأدوات مالية ذات معدل عائد وأرباح وخسائر ناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للأدوات المالية ذات المعدل الثابت. إن عرض حساسية أسعار الفائدة يمكن قصره على التأثيرات المباشرة لتغير معدل الفائدة على أدوات مالية ذات معدل فائدة مملوكة في تاريخ الميزانية العمومية حيث أن للتأثيرات غير المباشرة لتغير المعدل على الأسواق المالية والمشاريع المنفصلة لا يمكن عادة التنبؤ بها على نحو موثوق به. عند الإصاح عن معلومات حول حساسية أسعار الفائدة يقوم المشروع ببيان الأساس الذي استند إليه في إعداد هذه المعلومات بما في ذلك أي افتراضات هامة.

مخاطرة الإئتمان

٧٦ بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها، يجب على المشروع أن ينصح عن معلومات حول تعرضه لمخاطرة الإئتمان بما في ذلك ما يلي:

- (أ) المبلغ الذي يمثل بأفضل صورة أقصى تعرض لمخاطرة الإئتمان في تاريخ الميزانية العمومية دون الأخذ في الحسبان القيمة للعلة لأي ضمان في حالة إطلاق الأطراف الأخرى في أداء إلتزاماتهم وفقا للأدوات المالية؛ و
- (ب) التركزات الهامة لمخاطرة الإئتمان.

٧٧ يوفر المشروع معلومات حول مخاطرة الإئتمان لتمكين مستخدمي بياناته المالية من تقدير مدى تأثير إطلاق الأطراف المقابلة في الوفاء بالإلتزامات على تخفيض مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من الأصول المالية المملوكة في تاريخ الميزانية العمومية. أو تحتاج إلى تنفق نقدي خارج من عروض إئتمان أخرى (مثل تعهدات أدوات الإئتمان أو الكفالة لطرف ثالث). مثال حالات الإخفاق في إعطاء زيادة للخسارة

المالية المعترف بها في بيان للدخل للمشروع. لا تتطلب الفقرة ٧٦ من المشروع الإفصاح عن تقدير لاحتمالات الخسائر في المستقبل.

٧٨ إن أهداف الإفصاح عن المبالغ المعرضة لمخاطرة الائتمان دون الاعتبار للاسترجاعات المحتملة من بيع الضمان (القصى تعرض للمشروع لمخاطرة الائتمان) هي:

- (أ) تزويد مستخدمي البيانات المالية بمقاييس ثابتة للمبلغ المعرض لمخاطرة الائتمان لكل من الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها؛ و
- (ب) الأخذ في الاعتبار احتمال أن أقصى تعرض للخسارة قد يختلف عن القيمة المرحلة للأصل المالي المعترف به أو القيمة العادلة للأصل المالي غير المعترف به والذي خلافاً لذلك يجري الإفصاح عنه في البيانات المالية.

٧٩ في حالة الأصول المالية المعترف بها والمعرضة لمخاطر الائتمان فإن القيمة المرحلة للأصل في تاريخ الميزانية العمومية، بعد طرح أية مخصصات للخسائر، تمثل عادة المبلغ المعرض لمخاطرة الائتمان. فمثلاً، في حالة عقد تبادل أسعار الفائدة المقيم بالقيمة العادلة فإن أقصى تعرض للخسارة في تاريخ الميزانية العمومية هو عادة القيمة المرحلة حيث أنها تمثل التكلفة، مصوبة بمعدلات السوق الحالية، لتبديل عقد التبادل في حالة الإخفاق. في مثل هذه الأحوال لا يوجد ضرورة لإفصاحات إضافية عن تلك المقدمة في الميزانية العمومية. في المقابل وكما هو مبين في الأمثلة في الفقرتين ٧٠ و ٧١ فإن أقصى خسارة محتملة للمشروع من أصول مالية معترف بها قد يختلف كثيراً عن القيمة المرحلة وعن مبالغ أخرى مفصّل عنها مثل القيمة العادلة أو القيمة الأساسية. في مثل هذه الحالات يجب توفير إفصاحات إضافية للوفاء بمتطلبات الفقرة ٧٦ (أ).

٨٠ الأصل المالي الذي يخضع إلى حق قانوني قابل للتنفيذ لإجراء مقاصة مع التزام مالي لا يتم عرضه في الميزانية العمومية بالصافي بعد طرح الالتزام إلا إذا كان هناك نية للقيام بالتسديد على أساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وسداد الالتزام في نفس الوقت. ومع ذلك فيصح للمشروع عن وجود الحق القانوني لإجراء المقاصة عندما توفر معلومات وفقاً للفقرة ٧٦. فمثلاً عندما يستحق للمشروع إستلام المتحصل من بيع أصل مالي قبل تسديد التزام مالي بمبلغ مساو أو أكبر والذي يوجد مقابلته حق قانوني للمشروع لإجراء مقاصة، فإن للمشروع القدرة على تنفيذ حق المقاصة تلقائياً لموقع خسارة في حالة تقصير الطرف المقابل. إلا أنه إذا استجاب المشروع أو من المحتمل أن يستجيب على التقصير بتمديد فترة الأصل المالي فيوجد مخاطرة فتمتاز إذا كانت الشروط المعلنة من شأنها تأجيل تحصيل الأموال إلى تاريخ بعد التاريخ المطلوب فيه تسوية الالتزام. وحتى يتم إعلام مستخدمي البيانات المالية بمدى تخفيض مخاطرة الائتمان في لحظة معينة من الزمن، فيصح للمشروع عن وجود وتكثير حق المقاصة عندما يكون من المتوقع تحصيل الأصل المالي وفقاً للشروط. عندما يكون الالتزام المالي والذي يوجد مقابلته حق المقاصة قد استحق للتسديد قبل الأصل المالي، فإن المشروع يكون معرض لمخاطرة الائتمان بكامل القيمة المرحلة للأصل إذا لحق الطرف الآخر بعدم القيام بتسديد الالتزام.

٨١ قد يدخل المشروع في اتفاقية أو أكثر من اتفاقيات لتسديد الشاملة التي تهدف إلى تخفيف التعرض لخسارة الائتمان ولكنها لا تقي بمعيار إجراء المقاصة. عندما تؤدي اتفاقية التسديد الشاملة إلى تخفيض كبير في مخاطرة الائتمان المنقطة بالحصول مالية ليس لها مقاصة مع التزامات مالية مع نفس الطرف

المقابل فإن المشروع يوفر معلومات إضافية حول تأثير الاتفاقية. مثل هذه الإفصاحات تشير إلى ما يلي:

- (أ) مخاطرة الائتمان المرتبطة مع أصول مالية خاضعة لاتفاقية تسديد شاملة تزول فقط إلى الحد الذي يتم فيه تسديد الالتزامات المالية المستحقة لنص الطرف المقابل بعد بيع الأصول؛ و
- (ب) إن مدى تخفيض مخاطرة الائتمان العلة للمشروع من خلال اتفاقية التسديد الشاملة قد يتغير بصورة كبيرة خلال فترة قصيرة بعد تاريخ الميزانية العمومية لأن التعرض لهذه المخاطر يتأثر بكل عملية تخضع للاتفاقية.

من المرغوب به أيضا أن يفسح المشروع عن شروط اتفاقيات التسديد الشاملة التي تحدد مدى التخفيض في مخاطرة الائتمان.

٨٢ من الممكن أن تتعرض المنشأة لمخاطرة ائتمان نتيجة لعمليات عندما لا يكون الأصل معترف به في الميزانية العمومية، مثل الكفالة المالية أو عقود أدوات الائتمان. إن ضمن الالتزام طرف آخر يشكل التزاما ويعرض الكفيل لمخاطر ائتمانية تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد الإفصاحات المطلوبة وفقا للفترة ٧٦.

٨٣ يتم الإفصاح عن تركيزات مخاطرة الائتمان عندما لا تكون ظاهرة من إفصاحات أخرى حول الوضع المالي للمشروع وطبيعتها وينتج عنها تعرض هام للخسارة في حالة التفسير من قبل أطراف أخرى. إن تحديد التركيزات الهامة هو أمر منوط بتقديرات الإدارة أخذين في الاعتبار ظروف المشروع ومدينيته. يوفر معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات" توجيهات هامة في تحديد القطاعات الصناعية والجغرافية التي قد تظهر فيها تركيزات مخاطرة الائتمان.

٨٤ إن تركيزات مخاطرة الائتمان قد تنجم عن التعرض لمدين واحد أو مجموعات من المدينين ذوي خصائص متشابهة بحيث أن قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم يتوقع أن تتأثر بصورة متشابهة نتيجة للتغيرات في الأحوال الاقتصادية أو أحوال أخرى. من الصفات التي قد ينجم عنها تركيز في المخاطرة طبيعة النشاطات التي يقوم بها المدينون كقطاع الصناعة الذي يعملون به والمنطقة الجغرافية التي يمارسون فيها نشاطاتهم ومستوى الملاءة لمجموعات من المقرضين. فمثلا إن صانع معدات لقطاع صناعة النفط والغاز لديه عادة نم مديونة تجارية من بيع منتجاته والذي تتأثر فيه مخاطرة عدم السداد بالتغيرات الاقتصادية في قطاع صناعة النفط والغاز. كذلك فإن البنك الذي يقرض عادة على المستوى الدولي قد يكون له مبالغ هامة من القروض مقدمة للدول الأقل تطورا وقدرة البنك على استرداد هذه القروض قد تتأثر سلبا بالظروف الاقتصادية المحلية.

٨٥ إن الإفصاح عن تركيزات مخاطرة الائتمان يشتمل على وصف للخصائص المشتركة التي تحدد كل تركيز ومبلغ أقصى تعرض لمخاطرة الائتمان المرتبطة بكافة الأصول المالية المعترف بها وغير المعترف بها المشتركة في تلك الخصائص.

القيمة للعائلة

٨٦ ويستثنى كما جاء في الفقرة ٩٠ و ٩١أ، لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية، يجب على المشروع أن يفسح عن معلومات حول القيمة للعائلة، فئة كل من الأصول والالتزامات بالطريقة التي يسمح بها بالمقارنة بشكل متناظر مع القيمة المرحلة في الميزانية العمومية. (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يزود بتأليل لتحديد القيمة للعائلة).

٨٧ إن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام في الأغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها مفيدة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية حيث أفعال، في كثير من الحالات، تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات. تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالباً نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قلم بذلك. توفر القيمة العادلة أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بالصول مالية وتكبد الالتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها. عندما لا يظهر المشروع الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية فإنه يقوم بتوفير معلومات القيمة العادلة من خلال إفصاحات إضافية.

٨٨ بالنسبة للأدوات المالية مثل الذمم المدينة والذمم الدائنة المتداولة لفترة قصيرة، فلا يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة عندما يكون المبلغ المسجل قيمة تقريبية معقولة للقيمة العادلة.

٨٩ لدى الإفصاح عن القيمة العادلة، تصنف المنشأة الأصول والالتزامات المالية إلى أصناف وتعالدهم فقط طالما أن مبالغهم المسجلة ذات الصلة معادلة في الموازنة العمومية.

٩٠ إذا تم قياس الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير المعطن عنها أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق ملكية كذلك بالتكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه لا يمكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق، يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة مع وصف للأدوات المالية ومبالغها المسجلة وشرح لأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، وإذا أمكن، مدى التقديرات التي من المرجح أن تكون فيها القيمة العادلة. علاوة على ذلك، إذا تم بيع الأصول المالية التي لم يكن من الممكن قياس قيمتها العادلة سابقاً بشكل موثوق، يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة والمبلغ المسجل لمثل هذه الأصول المالية في وقت البيع ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف بها.

٩١ إذا تم قياس الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية غير معطن عنها أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق ملكية كذلك بالتكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه لا يمكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق، فإنه ليس من المطلوب الإفصاح عن المعلومات حول القيمة العادلة المحددة في الفقرات ٨٦ و٩٢. وبدلاً من ذلك، يتم تقديم المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في وضع أرقام الخاصة حول مدى الاختلافات المحتملة بين المبلغ المسجل لمثل تلك الأصول والالتزامات المالية وبين قيمتها العادلة. بالإضافة إلى شرح السمات الأساسية للأدوات المالية ذات الصلة بقيمتها العادلة ومبني عدم الإفصاح عن قيمها العادلة، ويتم تقديم المعلومات حول سوق الأدوات. وفي بعض الحالات، فإن شروط وأحكام الأدوات التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفترة ٦٠ يمكن أن توفر معلومات كافية. وعندما يكون لديها أساس معقول لذلك، يمكن للإدارة أن تبرز رأيها في العلاقة بين القيمة العادلة وبين المبلغ المسجل للأصول والالتزامات المالية والتي بسببها تكون غير قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق.

٩.١ تتضمن بعض الأصول والالتزامات المالية ميزة الإختيار كما هو مذكور في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "عقد التأمين". وإذا لم تستطع المنشأة قياس القيمة العادلة لتلك الميزة بشكل موثوق، فينبغي أن تفصح للمنشأة عن تلك الحقيقة مع وصف للعقد ومبالغه المسجل وشرح

لأسباب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، وإذا أمكن، مدى التكتيفات التي من المرجح أن تكمن فيها القيمة العادلة.

٩٢ تفصح المنشأة عما يلي:

- (أ) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية بشكل منفصل للأصناف الهامة من الأصول والالتزامات المالية. (توفر الفقرة ٥٥ إرشادات لتحديد أصناف الأصول المالية).
- (ب) إذا ما كان قد تم تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية كلياً أو جزئياً بشكل مباشر، بالإشارة إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو تم تقديرها باستخدام أسلوب التقييم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فقرات التطبيق ٧١ و ٧٩).
- (ج) إذا ما اشتملت بياناتها المالية على أدوات مالية تم قياسها بالقيم العادلة التي تم تحديدها كلياً أو جزئياً باستخدام أسلوب التقييم بناءً على الافتراضات غير المدعومة بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة. وإذا كان تغيير أي افتراض إلى بديل محتمل معقول سينتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثير الافتراضات البديلة المحتملة المعقولة في القيمة العادلة. ولهذا الغرض، يتم الحكم على الأهمية بالنظر إلى الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات.
- (د) المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدرة باستخدام أسلوب التقييم المعترف بها في الربح أو الخسارة أثناء الفترة.

٩٣ يشمل الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة والافتراضات الهامة التي تم وضعها في تطبيقها. فطلي سبيل المثال، تفصح للمنشأة عن معلومات حول الافتراضات المرتبطة بمعدلات الدفع المسيق ومعدلات الخسائر الائتمانية المقدرة وأسعار الخصم أو الفائدة إذا كانت هامة.

إفصاحات أخرى

٩٤ إلغاء الاعتراف

(أ) يمكن أن تكون المنشأة قد نقلت أصلًا ماليًا (راجع الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) أو أيرمت نوعاً من الترتيبات المذكورة في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بطريقة لا يغير فيها الترتيب نقلاً لأصل مالي. وإذا ما تلغت المنشأة الاعتراف بكامل الأصل، أو تلغت الاعتراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة (راجع الفقرات ٢٩ و ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) فينبغي أن تفصح عن المعلومات التالية لكل صنف من الأصول المالي:

- (١) طبيعة الأصول؛
- (٢) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة عرضة لها؛

- (٣) عندما تتلعب المنشأة الإعراف بكامل الأصل والمبلغ المسجلة للأصل والالتزام ذي العلاقة؛ و
(٤) عندما تتلعب المنشأة الإعراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة وإجمالي مبلغ الأصل ومبلغ الأصل الذي تتلعب المنشأة الإعراف به والمبلغ المسجل للالتزام ذوي العلاقة.

الضمانات الإضافية

- (ب) تفصح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان إضافي للالتزامات والمبلغ المسجل للأصول المالية المرهونة كضمان إضافي للالتزامات الطارئة وأي شروط ولحكم هامة مرتبطة بالأصول المرهونة كضمان إضافي (بما يتوافق مع الفقرات ٦٠ (أ) و ٦٣ (ج)).
(ج) عند قبول المنشأة للضمان الإضافي المسموح لها ببيعها أو إعادة رهنه في غياب التضرر في السداد من قبل مالك الضمان الإضافي، فتفصح عن:
(١) القيمة العادلة للضمان الإضافي المقبول (الأصول المالية وغير المالية)؛
(٢) القيمة العادلة لأي ضمان إضافي مباح أو تم إعادة رهنه وما إذا كانت المنشأة ملزمة بإعادته؛ و
(٣) أي شروط ولحكم هامة ذات صلة باستخدامها لهذا الضمان الإضافي (بما يتوافق مع الفقرات ٦٠ (أ) و ٦٣ (ج)).

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

- (د) إذا قامت المنشأة بإصدار أداة تتضمن الإلتزام وعنصر حقوق الملكية (راجع الفقرة ٢٨) وكانت للأداة ميزات مشتقة ضمنية متعددة تعتمد قيمها على بعضها البعض (مثل أداة الدين القابلة للتحويل والإستدعاء)، فطبيها أن تفصح عن وجود هذه الميزات وسعر الفقدان الفعلي على عنصر الإلتزام (بمستثناء أي مشتقات ضمنية يتم محاسبتها بشكل منفصل).
الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (راجع أيضا الفقرة تطبيقي ٤٠)

(هـ) تفصح المنشأة عن المبلغ المسجل للأصول والالتزامات المالية التي:

- (١) تم تصنيفها كمحتفظ بها للتداول؛ و
(٢) تم تحديدها، عند الإعراف الأولي، من قبل المنشأة على أنها أصول و إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (أي تلك التي ليست أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للتداول).
(و) إذا حدثت المنشأة إلتزاما ماليا كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فطبيها أن تفصح عن:
(١) مقدار التغير في قيمتها العادلة التي لا تعود للتغيرات في سعر الفقدان الاسمي (مثال، أسعار الفقدان المعتمدة بين البنوك في سوق لندن)؛ و

(٢) الفرق بين مبلغها المسجل والمبلغ الذي تكون المنشأة مزمنة تعاقباً بقلعه في تاريخ الاستحقاق لأصاحب الالتزام.

إعادة التصنيف

(ز) تقوم المنشأة بالإفصاح عن سبب إعادة التصنيف إذا ما أعلنت تصنيف الأصل المالي على أنه قد تم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفاة بدلاً من القيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٤).

بيان الدخل وحقوق الملكية

(ح) تفصح المنشأة عن بنود الدخل الهامة والمصاريف والأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول والالتزامات المالية، سواءً كانت متضمنة في الربح أو الخسارة أو كعناصر منفصل لحقوق الملكية. ولهذا السبب، يتضمن الإفصاح على البنود التالية على الأقل:

(١) إجمالي دخل الفقدان وإجمالي مصاريف الفقدان (محسوبة باستخدام طريقة الفقدان الفطرية) للأصول والالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛

(٢) بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع، مبلغ أي خسارة أو ربح معترف به مباشرة في حقوق الملكية أثناء الفترة والمبلغ الذي تم إلغاؤه من حقوق الملكية والاعتراف به في الربح أو الخسارة للفترة؛ و

(٣) مبلغ دخل الفقدان الحاصلة على الأصول المالية التي تم تخفيضت قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق ٩٣.

تخفيض القيمة

(ط) تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ أي خسارة تخفيض قيمة معترف بها في الربح أو الخسارة للأصل المالي، بشكل منفصل لكل صنف هام من الأصول المالي (توفر الفقرة ٥٥ إرشادات لتحديد أصناف الأصول المالية).

التعثر في السداد والإنتهاكات

(ي) بالنسبة لأي تعثر في سداد المبلغ الأصلي أو الفقدان أو صندوق تسديد الديون أو مخصصات الاسترداد خلال الفترة على القروض مستحقة الدفع التي تم فيها الاعتراف بها كما هي في تاريخ الميزانية العمومية، وأي إنتهاكات أخرى خلال فترة تفصيلت القرض عندما تسمح هذه الإنتهاكات للمقرض بأن يطالب بالتسديد (إستثناء الإنتهاكات التي يتم معالجتها أو التي بسببها يتم إعادة التفاوض على شروط القرض، في أو قبل تاريخ الميزانية العمومية)، تفصح المنشأة عما يلي:

(١) تفصيل تلك الإنتهاكات؛

(٢) المبلغ المعترف به كما في تاريخ الميزانية العمومية فيما يتعلق بالقروض مستحقة الدفع التي حصلت عليها الإنتهاكات؛ و

(٣) فيما يتعلق بالمبلغ المصحح عنها بموجب (٢)، سواءً تمت معالجة التعثر في السداد أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض مستحقة الدفع قبل تاريخ السماح بإصدار البيانات المالية.

٩٥ ولاغراض الإفصاح عن معلومات حول إنتهكات إتفاقيات القرض وفقاً للفقرة ٩٧ (ي)، تتضمن القروض مستحقة الدفع لنوات الدين الصادرة والإلتزامات المالية عدا الذمم للدائنة المتدولة قصيرة الأمد على شروط الإئتمان العادية. وإذا حدث إنتهاك كهذا خلال الفترة، ولم تتم معالجة الإنتهاك أو إعادة التفاوض على شروط القرض مستحق الدفع بحلول تاريخ الميزانية العمومية، يتم تحديد تأثير الإنتهاك على تصنيف الإلتزامات كمتدولة أو غير متدولة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١.

تاريخ التطبيق

٩٦ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيقات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، إلا إذا كانت قد قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الذي صدر في ديسمبر ٢٠٠٣)، متضمن التعديلات التي صدرت في مارس ٢٠٠٥، أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في فترات تسبق ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٧ يجب أن يطبق هذا المعيار بشكل مسبق.

سحب بيانات أخرى

٩٨ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المحل في ٢٠٠٠).

٩٩ حل هذا المعيار محل التفسيرات التالية :

(أ) التفسير - ٥ تصنيف الأدوات المالية - أحكام للتسديد المحتملة؛

(ب) التفسير - ١٦ أسهم رأس المال - أدوات حقوق الملكية ذاتية المعاد شراؤها (أسهم الخزينة) ؛ و

(ج) التفسير - ١٧ حقوق الملكية - تكاليف عملية حقوق الملكية.

١٠٠ سحب هذا المعيار التفسير دي ٣٤ "الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق التي يمكن استردادها من صاحبها".

ملحق

التطبيقات الإرشادية

معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض"

هذا الملحق لا يشكل جزءاً من المعايير.

تطبيق ١ إن هذه التطبيقات الإرشادية توضح وتشرح تطبيق بعض نواحي المعيار.

تطبيق ٢ لا يتعامل هذا المعيار بالإعتراف أو بالقياس للأدوات المالية. المتطلبات حول الإعتراف والقياس للأصول المالية والإلتزامات المالية وضعت في المعيار ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس".

تعريف (الفقرات من ١١-١٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية

تطبيق ٣ العملة (النقد) أصل مالي لأنها تمثل وسيط للتبادل وبناء عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات ويتم إنظارها في البيانات المالية. الوديعة النقدية لدى بنك أو مؤسسة مالية شبيهة تعتبر أصلاً مالياً لأنها تمثل حقاً تعاقدياً للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية سداد لإلتزام مالي.

تطبيق ٤ من الأمثلة الشائعة لأصول مالية تمثل حقاً تعاقدياً لإستلام نقد في المستقبل وإلتزامات مالية مقابلة تمثل إلتزاماً تعاقدياً لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:

(أ) ذمم مدينة تجارية وذمم دائنة تجارية؛

(ب) أورا، قبض ودفع؛

(ج) قروض مأخوذة ومقدمة؛ و

(د) سندات مدينة ودائنة.

في كل حالة يكون لواحد من الأطراف حقاً تعاقدياً لإستلام (أو إلتزاماً بدفع) نقد ويقبله إلتزام مقابل للدفع (أو حقاً بالاستلام) لدى الطرف الآخر.

تطبيق ٥ هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصل مالي آخر غير النقد. فمثلاً ورقة الدفع التي سيتم سدادها بسندات حكومة تطعي حاملها حقاً تعاقدياً باستلام سندات حكومة والمصدر إلتزاماً تعاقدياً بتسليم سندات للحكومة بدلا من النقد. إن السندات أصول مالية لأنها تمثل إلتزامات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. وبناء على ذلك فإن ورقة الدفع تعتبر أصلاً مالياً لحاملها وإلتزاماً مالياً لمصدرها.

تطبيق ٦ تمنح لوائح الدين "الدائنة" عادة (مثل السندات "الدائنة"، السندات غير المضمونة، سندات رأس المال) المالك حقاً تعاقدياً لإستلام دفعات على حساب الفائدة في تاريخ محددة تمتد إلى أجل غير مسمى، إما بأن لا يكون له الحق بإستلام عقد من المبلغ الأصلي أو الحق بعقد من المبلغ الأصلي بموجب شروط تجعله غير محتمل أو بعيد المنال على المدى البعيد. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تصدر أداة مالية تقتضي منها أن تدفع دفعات سنوية باستمرار لتسوي سعر فائدة

معطاة بنسبة ٨% تطبق على قيمة اسمية أو مبلغ أصلي يساوي ١٠٠٠ وحدة عملة*. وعلى فرض أن نسبة ٨% هي سعر فائدة السوق للأداة وقت إصدارها. فإن المنشأة المُصدرة تتحمل الالتزام تعاقبياً للقيام بسلسلة من دفعات الفلتة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تساوي ١٠٠٠ وحدة عملة عند الاعتراف الأولي. ويملك مالك الأدوات والمنشأة المُصدرة أصلاً مالياً والالتزام مالي، على التوالي.

٧ تطبيق يعتبر الحق التعاقدي أو الالتزام التعاقدي بإستلام أو توريد أو تبادل الأدوات المالية بحد ذاته أداة مالية. وتحقق سلسلة الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت متؤدي في النهاية إلى إستلام أو دفع النقد أو شراء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

٨ تطبيق قد تكون القدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو المتطلب لتحقيق الالتزام التعاقدي مطلقة، أو قد تكون طارئة وفقاً على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقبياً للمقرض لإستلام النقد من الكفيل، والالتزام تعاقبياً متماثلاً للكفيل بأن يدفع للمقرض، إذا تشر المقرض في السداد. ويقوم الحق والالتزام التعاقدي بسبب معاملة أو واقعة سابقة (فترض الضمانة)، بالرغم من أن قدرة المقرض على ممارسة حقه ومتطلب الكفيل بالأداء بموجب التزامه يعتبران حالة طارئة لعمل مستقبلي لتشر المقرض في السداد. ويحقق الحق والالتزام الطارئ تعريف الأصل والالتزام المالي، بالرغم من أن مثل هذه الأصول والالتزامات لا يعترف بها دائماً في البيانات المالية. ويمكن أن تكون بعض هذه الحقوق والالتزامات الطارئة عقوداً تأمين ضمن نطاق المعيار لدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

٩ تطبيق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧* عقود الإيجار، تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي محاسبياً كبيع بشروط مؤجلة. يعتبر عقد الإيجار أسساً حقاً للمؤجر لإستلام والالتزام على المستأجر لدفع سبل من الدفعات تماثل جوهرها مزيج من دفعات مبلغ الأصل والفائدة وفقاً لاتفاقية قرض، يحتسب المؤجر استثماره في المبلغ المستحق وفقاً لعقد الإيجار بدلاً من المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه. من ناحية أخرى، يعتبر عقد الإيجار التشغيلي أسساً عقداً غير تام يلتزم بموجبه المؤجر بتوفير استعمال الأصل لفترات مستقبلية في مقابل تعويض شبيه بالرسوم مقابل الخدمات. يستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل المؤجر نفسه بدلاً من المبلغ المستحق في المستقبل بموجب عقد الإيجار. لذلك، يعتبر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية إما عقد الإيجار التشغيلي فلا يعتبر أداة مالية (فيما عدا الدفعات الفردية المستحقة حالياً).

١٠ تطبيق لا تعتبر الأصول المادية (مثل المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات)، الأصول المؤجرة والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) أصولاً مالية. وتعطى السيطرة على مثل هذه الأصول المادية والأصول غير الملموسة فرصة لتوليد تكافؤ نقدي أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لإستلام النقد أو أصل مالي آخر.

١١ تطبيق لا تعتبر الأصول (مثل المصاريف المحفوعة مسبقاً) والتي تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية لها هي إستلام البضائع أو الخدمات بدلاً من حق إستلام نقد أو أصل مالي آخر أصولاً مالية. وعلى نحو مشابه، لا تعتبر البنود مثل الإيرادات المؤجلة ومعظم الالتزامات الضمان للالتزامات مالية لأن

* في هذا التطبيق يتم تحديد المبالغ للتخدية بـ "وحدة الصافية" (و.ز).

تتفق المصادر النفدي للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو توريد البضائع والخدمات بدلا من الالتزام التعاقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

تطبيق ١٢ لا تعتبر الالتزامات أو الأصول غير التعاقبية (مثل ضرائب الدخل القائمة نتيجة لمتطلبات قانونية فرضتها الحكومات) لالتزامات أو أصولا مالية. وتم التعامل مع محاسبة ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل". وبطريقة مشابهة، فإن الالتزامات الاستدلالية، كما هي معروفة في معيار المحاسبة ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"، لا تنشأ عن العقود ولا تعتبر لالتزامات مالية.

أدوات حقوق الملكية

تطبيق ١٣ تشمل الأمثلة على أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المطروحة للتداول وبعض أنواع الأسهم الممتازة (راجع الفقرة تطبيق ٢٥ والفقرة تطبيق ٢٦)، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح للمالك بالاشتراك في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير المطروحة للتداول في المنشأة المُصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. يعتبر الالتزام المنشأ بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر -إة حقوق ملكية للمنشأة. ولكن، إذا تضمن مثل هذا العقد إلزاما على المنشأة بدفع نقد أو أصل مالي آخر، فإنها أيضا تنشأ لالتزاما للقيمة الحالية الخاصة بمبلغ الإسترداد (راجع الفقرة تطبيق ٢٧ (أ)). تتحمل المنشأة المُصدرة للأسهم العادية غير المطروحة للتداول لالتزاما عندما تقوم بشكل رسمي بالتوزيع وتصبح ملزمة قانونا تجاه حاملي الأسهم للقيام بذلك. وقد تكون هذه هي الحال بعد الإعلان عن توزيع أرباح الأسهم أو عندما تكون المنشأة تحت التصفية وتصبح أي أصول متبقية بعد الوفاء بالالتزامات قابلة للتوزيع على حاملي الأسهم.

تطبيق ١٤ لا يعتبر خيار الشراء الذي تم شراؤه أو العقد المشابه المشتري من قبل المنشأة والذي يحطيها الحق بإعادة شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل توريد مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر أصلا ماليا للمنشأة. بدلا من ذلك، يتم اقتطاع أي تعويض مدفوع عن مثل هذا العقد من حقوق الملكية.

الأدوات المالية المشتقة

تطبيق ١٥ تشمل الأدوات المالية الرئيسية (نظم مدينة، نظم دائنة وأدوات حقوق الملكية). ومشتقات الأدوات المالية (مثل لخيارات المالية، العقود المستقبلية والأجلة، تبادلات العملات وأسعار الفائدة وتبادلات أسعار الفللة) تحقق الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها مشمولة في نطاق هذا المعيار.

تطبيق ١٦ توجد الأدوات المالية المشتقة حقوقا والالتزامات ذات تأثير نقل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتصلة في الأدوات المالية الأساسية المتضمنة بين أطراف الأدوات. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة ولحدا من الأطراف حقاً تعاقبيا لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون جيدة، أو إلزاماً تعاقبيا بمبادلة الأصول أو الالتزامات

المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون جيدة. ولكن، لا ينتج عنها عموماً نقل للداة المالية الأساسية المتضمنة في بداية العقد، ولا يحدث مثل هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والالتزام بالمبالغة. ولأنه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الداة المشتقة، فإنه مع التغير في الأسعار في الأسواق المالية فإن هذه الشروط يمكن أن تصبح جيدة أو غير جيدة.

تطبيق ١٧

إن خيار البيع أو الشراء لتبادل أداة مالية يعطي حامله الحق في الحصول على فوائد اقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للداة المالية موضوع العقد. وبالعكس فإن مصدر الخيار يتحمل إلزاماً بالتنازل عن فوائد اقتصادية مستقبلية متوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لفوائد اقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للداة المالية موضوع العقد. أن الحق التعاقدى للمالك والإلتزام المصدر يستوفيان تعريف الأصل المالي والالتزام المالي على الترتيب. إن الداة المالية موضوع عقد الخيار قد تكون أي أصل مالي بما في ذلك سهم ولتوات تحمل فائدة. إن الخيار قد يتطلب من المصدر إصدار أداة دين بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا أن الداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصل مالي للمالك إذا تمت ممارسة الخيار. إن حق حامل الخيار لتبادل الأصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون إيجابية والإلتزام المصدر لتبادل أصول تحت ظروف من المحتمل أن تكون غير إيجابية يكونان منفصلين عن الأصول موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. إن طبيعة حق المالك والإلتزام المصدر لا يتأثران باحتمالية ممارسة الخيار. إن خيار شراء أو بيع أصل غير مالي (مثل سلعة) لا ينجم عنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه لا يستوفي متطلبات التعريفات من ناحية إلتزام أو تسليم أصول مالية أو تبادل أدوات مالية.

تطبيق ١٨

مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد أجل سيتم تسديده في خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدا بتسليم ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ والطرف الآخر (البائع) يقدم وعدا بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية ١,٠٠٠,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠,٠٠٠ نقداً. خلال الستة أشهر يكون لكلا الطرفين حقا تعاقدياً واللتزام تعاقدياً لتبادل أدوات مالية. إذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من ١,٠٠٠,٠٠٠ ستكون الظروف إيجابية للمشتري وغير إيجابية للبائع، إما إذا انخفض سعر السوق دون ١,٠٠٠,٠٠٠ فيكون التأثير هو العكس. للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناجم بموجب خيار لشراء المحتفظ به، كما أن عليه إلتزاماً تعاقدياً (إلتزام مالي) مشابه للحق الذي ينجم بموجب خيار البيع الذي تم إصداره، وكذلك فإن البائع حقا تعاقدياً (أصل مالي) مشابه للإلتزام الناجم وفقاً لخيار للشراء الذي تم إصداره. وكما هو الحال بالنسبة للخيارات فإن هذه الحقوق والإلتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والتعدي التي سيتم تبادلها). إن الفرق الرئيسي بين العقد الأجل

* وهذا صحيح بالنسبة لمعظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال يتم في بعض مبادلات سعر الفائدة بين الصالات تبادل المبلغ الرئيسي في البداية (ويعد تباعله عند الاستحقاق).

وعقد الخيار هو أن كلا الطرفين في العقد الأجل ملتزمان بالتنفيذ في الوقت المحدد، بينما يقع التنفيذ تحت عقد الخيار فقط عندما ومتى يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

١٩ تطبيق تتضمن العديد من أنواع الأدوات المشتقة الحق أو الإلتزام بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك سعر الفائدة وتبادل العملات، الحدود العليا لأسعار الفائدة وخيارات الحد الأعلى والحد الأدنى والتزامات القروض وتسهيلات إصدار السندات وكتب الإعتماد. ويمكن النظر إلى تبادل سعر الفائدة على أنه تنوع لعقد أجل توافق أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات التبادل المستقبلية في المبالغ النقدية، ويتم حساب مبلغ وحد بالرجوع إلى سعر الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى سعر الفائدة الثابت. والعقود المستقبلية هي تنوعت أخرى من العقود الأجلة، وتختلف بشكل أساسي في أنه يتم توحيد العقود وتداولها عند المبادلة.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرة من ٨-١٠)

٢٠ تطبيق لا تحقق عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدى لأحد الأطراف بإستلام أصل غير مالي أو خدمات والإلتزام المقابل للطرف الآخر لا ينشأ حقا حاليا أو إلتزاما لأي من الطرفين بإستلام أو توريد أو مبادلة الأصل المالي. إن العقود التي تنص على السداد بتسليم أو إستلام أصول ملموسة فقط (مثلا عقد خيار أو عقد أجل أو مستقبلي عن معدن الفضة) ليست أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون موحدا في الشكل ومتداول في أسواق منظمة بنفس النمط كما في بعض الأدوات المالية المشتقة، فمثلا قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو البيع نقدا لأنها مسجلة للتداول في بورصة وقد تتداولها الأيدي عدة مرات. إلا أن الأطراف التي تبيع أو تشتري العقد تقوم فعليا بالتداول في السلعة موضوع العقد. القدرة على شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد والسهولة التي يمكن فيها بيعها أو شرائها واحتمال التفاوض على تسوية نقدية للإلتزام تسليم أو إستلام السلعة لا يغير الخصبة الأساسية للعقد بحيث ينجم عنه أداة مالية. وعلى الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصفائي أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها في البند غير المالي قابل للتحويل إلى نقد بسهولة، تكون ضمن نطاق هذا المعيار كما لو أنها أدوات مالية (راجع الفقرة ٨).

٢١ تطبيق العقد الذي ينطوي على إستلام أو تسليم أصول ملموسة لا ينجم عنه أصل مالي لأحد الأطراف وإلتزام مالي لطرف آخر إلا إذا تم تأجيل الدفع المتعلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول للملموسة. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل تجاريا.

٢٢ تطبيق بعض العقود تكون متصلة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسديد من خلال تسليم أو إستلام فعلي لسلعة. ويتنص على القيام بالتسديد من خلال دفعات نقدية محددة وفقا لمعاملة في العقد بدلا من طريقة دفع مبالغ ثابتة. فمثلا يمكن حساب المبلغ الأساسي لسند بتطبيق سعر السوق السائد للنقط في تاريخ استحقاق المد على كمية ثابتة من النفط. إن المبلغ الأساسي مربوط بفهرس سعر لسلعة إلا أنها تسدد نقدا فقط، لذلك مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

تطبيق ٢٣ يشمل تعريف الأداة المالية أيضا عقد ينجم عنه أصل أو التزام غير مالي إضافة إلى أصل أو التزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيار لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. مثلا السند المربوط بالنقد قد يعطي المالك حقا لإستلام سول من دفعات فائدة دورية ومبلغا ثابتا من النقد عند الإستحقاق مع خيار لتبادل المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النقد. إن مدى الرغبة في ممارسة هذا الخيار يختلف من وقت لآخر استنادا إلى القيمة العادلة للنقد نسبة لمعدل تبادل (سعر تبادل) النقد مقابل النقد المتضمنة في السند، وإن نوليا حامل السند حول ممارسة الخيار لا تؤثر على جوهر الأصول المكونة. إن الأصل المالي للمالك (الحامل) والالتزام المالي للمصدر تجعل من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي تم خلقها.

تطبيق ٢٤ رغم أنه لم يتم تطوير المعيار لينطبق على عقود السلع أو عقود أخرى لا تستوفي تعريف الأداة المالية فإن المشروع قد يأخذ في الإعتبار فيما إذا كان منسوبا تطبيق الأجزاء ذات العلاقة من معايير الإفصاح على مثل هذه العقود.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من ١٥-٢٧)

لا يوجد التزام تعاقدي لتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى

(الفقرات من ١٧-٢٠)

تطبيق ٢٥ من الممكن إصدار الأسهم الممتازة بحقوق مختلفة. عند تصنيف سهم ممتاز كالتزام أو حقوق ملكية تقيم المنشأة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تحتوي على خصائص أساسية للالتزام المالي. فمثلا للسهم الممتاز الذي ينص على الإسترجاع في تاريخ معين أو حسب اختيار المالك (الحامل) يستوفي تعريف الالتزام المالي إذا كان على المصدر إلزاما بتحويل أصول مالية لحامل السهم. إن عدم قدرة المصدر على الوفاء بالتزام لمرتداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقبيا بذلك، سواء كان لنفس الأموال أو لتقيود قانونية لا يلغي هذا الإلتزام. إن خيار المصدر لاسترجاع الأسهم لا يفي بتعريف الإلتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر إلزام حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. إن إسترداد الأسهم خاضع بالكامل لاختيار المصدر. على أنه من الممكن أن يظهر الإلتزام عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بأخطار المساهمين بنية إسترداد الأسهم.

تطبيق ٢٦ عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإن التصنيف الملائم يتم تحديده من خلال الحقوق الأخرى المرتبطة بها. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة، سواء تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لاختيار المصدر فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية، ولا تعامل هذه الفترة مع الأدوات المركبة من وجهة نظر المالك.

- (أ) توزيع القيام بتوزيعات؛
- (ب) نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛
- (ج) التأثير المالي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمنشأة المُصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم على الأسهم العادية إذا كانت أرباح الأسهم غير مدفوعة على الأسهم الممتازة)؛
- (د) قيمة احتياطات المنشأة المُصدرة؛
- (هـ) توقع المنشأة المُصدرة لخسارة أو ربح لفترة معينة؛ أو
- (و) قدرة أو عدم قدرة المنشأة المُصدرة على التأثير في قيمة ربحها أو خسارتها في الفترة.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١-٢٤)

تطبيق ٢٧ توضح الأمثلة التالية كيفية تصنيف الأنواع المختلفة من العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

- (أ) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال استلام المنشأة أو توريدها لعدد ثابت من أسهمها الخاصة بدون تعويض مستقبلي أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية. وتبعا لذلك، فإن أي تعويض يتم استلامه أو دفعه مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أو يقتطع منها مباشرة. ومن الأمثلة على ذلك خيار الأسهم الصادرة الذي يعطي الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي ثابت. من جانب آخر، إذا اقتضى العقد من المنشأة شراء (استرداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، فتعترف المنشأة أيضا بالالتزام المالي للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. مثال آخر هو إلزام المنشأة بموجب عقد أجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.
- (ب) إن إلزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد يوجد إلزاما ماليا بالنسبة للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى لو أن عدد الأسهم التي تكون المنشأة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت أو أن الإلتزام مشروط بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد. ومن أمثلة الإلتزام المشروط الخيار الصادر الذي يقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.
- (ج) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلا أو إلزاما ماليا حتى لو أن المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو توريده مبنيا على التغيرات في سعر السوق الخاص بحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ومثال على ذلك، خيار صفائي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.
- (د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي تسوي قيمتها مبلغا ثابتا أو مبلغا مبنيا على التغيرات في متغير أساسي (مثلا، سعر السلعة) أصلا أو إلزاما ماليا. ومن الأمثلة على ذلك، الخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، إذا طبق، يتم تسويته بصفائي في أدوات المنشأة الخاصة من خلال توريد المنشأة لأكبر عدد من هذه الأدوات تسوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلا أو إلزاما ماليا حتى لو أن

المتغير الأساسي هو سعر أسهم المنشأة الخاصة بدلاً من الذهب. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد ثابت من أسهم المنشأة الخاصة، ولكن الحقوق الملحقه بهذه الأسهم ستختلف بحيث أن قيمة التسوية تساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التغيرات في المتغير الأساسي، يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرة ٢٥)

تطبيق ٢٨ تقتضي الفقرة ٢٥ أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يحتاج إلى التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنه أن تكون الأداة التزاماً مالياً) غير قابل للتطبيق، فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تصنيف الأداة المالية. وبالتالي، فإن العقد الذي يقتضي التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة فقط عند وقوع حدث نادر جداً، وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يعتبر أداة حقوق ملكية. وبصورة مشابهة، فإن التسوية بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة يمكن أن يتم إعقتها تعاقباً في ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، ولكن إذا لم يكن لهذه الظروف احتمالية حقيقية بالحدوث، فإن التصنيف كحقوق ملكية يكون ملائماً.

المعاملة في البيانات المالية الموحدة

تطبيق ٢٩ في البيانات المالية الموحدة، تعرض المنشأة حقوق الأقلية - أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية ودخل شركاتها التابعة - وفقاً لمعيار المحاسبة ١ "عرض البيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة". عند تصنيف أداة مالية (أو عنصر منها) في البيانات المالية الموحدة، تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وبين مالكي الأداة لتحديد ما إذا كانت المجموعة ككل لديها التزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر في ما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بطريقة ينتج عنها تصنيفها كالتزام. عندما تصدر شركة تابعة في مجموعة أداة مالية وتوافق الشركة الأم أو منشأة أخرى في المجموعة على شروط إضافية مباشرة مع مالكي الأداة (مثل، الضمانة)، فقد لا يكون للمجموعة حرية التصرف بالتوزيعات أو الاسترداد. بالرغم من أن الشركة التابعة يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تضع في الاعتبار هذه الشروط الإضافية في بياناتها المالية الخاصة، ويؤخذ تأثير الاتفاقيات الأخرى بين أعضاء المجموعة ومالكي الأدوات بعين الاعتبار من أجل التأكد من أن البيانات المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل المجموعة ككل. وطالما أن هناك مثل هذا الالتزام أو مخصص التسوية، تصنف الأداة (أو عنصرها الخاضع للالتزام) على أنها التزام مالي في البيانات المالية الموحدة.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢)

تطبيق ٣٠ تطبق الفقرة ٢٨ فقط على مصدرين الأدوات المركبة. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المركبة من وجهة نظر مالكي هذه الأدوات. لا تتعامل الفقرة ٢٨ مع الأدوات المالية المركبة من منظور مالكيها. يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فصل المشتقات المتضمنة من منظور مالكي الأدوات المالية المركبة التي تتضمن خصائص للدين وحقوق الملكية.

تطبيق ٣١ من الأشكال العلة للأدوات المالية المركبة ورقة دين تتطوي على خيار تحويل مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر. بدون أي صفة مميزة للمشتقات المالية. تتطلب الفقرة ٢٨ من المعيار من مصدري مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض جزء الإلتزامات وجزء حقوق الملكية بشكل منفصل في الميزانية العمومية منذ الإعراف المبني كما يلي.

(أ) إن إلتزام المصدر بالقيام بدفعات مجدولة من الفائدة والأصل يمثل إلتزاما ماليا ميبقى طالما أن الأداة لم تحول. عند البدئية تكون القيمة العادلة لجزء الإلتزام هي القيمة الحالية لاسيل التكاليف النقدية المستقبلية المحددة تعاقبيا مخصومة بمعدل فائدة مطبق في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتمان مماثل وتوفر جوهريا نفس التكاليف النقدية بنص الشروط ولكن دون خيار التحويل.

(ب) أما أداة حق الملكية فهي خيار تحويل الإلتزام إلى حقوق ملكية للمصدر. القيمة العادلة للخيار تشمل قيمتها الزمنية والجوهريّة، إن وجدت. هذا الخيار يمتلك القيمة عند الإعراف الأولي طالما عندما يكون خارج نطاق النقود.

تطبيق ٣٢ عند تحول الأداة القابلة للتحويل عند الإستحقاق، تلغي المنشأة الإعراف بعنصر الإلتزام وتُعترف به على أنه حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (بالرغم من أنه يمكن أن يُنقل من مستوى بند سطر ما في حقوق الملكية إلى بند سطر آخر). ولا توجد خسارة أو ربح عند التحول في تاريخ الإستحقاق.

تطبيق ٣٣ عندما تُلغى المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الإستحقاق من خلال إسترداد مبكر أو إعادة شراء لا تتغير فيه ميزات التحول الأصلي، تُخصص المنشأة التعويض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الإسترداد إلى الإلتزام وعناصر ملكية الأدوات الخاصة بالأداة في تاريخ المعاملة. وتكون الطريقة المستخدمة في تخصيص التعويضات المدفوعة وتكاليف المعاملة للعناصر المنفصلة متوافقة مع تلك المستخدمة لتخصيص الأصلي للعناصر المنفصلة للعوائد المستلمة من قبل المنشأة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقا للفرع من ٢٨ - ٣٢.

تطبيق ٣٤ في حال تم تخصيص التعويض، تعامل أي خسارة أو ربح وفقا لمبادئ المحاسبة المطبقة على العناصر المرتبطة على النحو التالي:

- (أ) يتم الاعتراف بمبلغ الربح أو الخسارة المرتبطة بعنصر الإلتزام في الربح أو الخسارة؛ و
(ب) يتم الاعتراف بمبلغ التعويض المرتبط بعنصر الإلتزام في حقوق الملكية.

تطبيق ٣٥ يمكن أن تحل المنشأة شروط الأداة القابلة للتحويل لحث التحول المبكر، على سبيل المثال من خلال تقديم نسب تحول إيجابية أو دفع تعويضات إضافية أخرى في حال التحول قبل التاريخ المحدد. يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة للتعويض الذي يستلمه المالك عند تحول الأداة بتاريخ تحيل الشروط بموجب الشروط المنقحة وبين القيمة العادلة للتعويض الذي كان يمكن أن يستلمها المالك بموجب الشروط الأصلية كخسارة في الربح أو الخسارة.

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣ و ٣٤)

٣٦ تطبيق لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة على أنها أصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة شرائها. تقتضي الفقرة ٣٣ من المنشأة التي تعيد شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بأن تقطع أدوات حقوق الملكية تلك من حقوق الملكية. وعلى كل، عندما تحتفظ المنشأة بحقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن العميل، فإن هناك علاقة وكالة ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في الميزانية العمومية للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات ٣٥ - ٤١)

٣٧ تطبيق يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣٥ على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المتركة قابلة للإسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال ٥ سنوات، ولكن لأرباح الأسهم تلك تسمح للدفع باختيار المنشأة قبل تاريخ الإسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون عنصر الإلتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الإسترداد. يتم الاعتراف بعدم تطبيق الخصم على هذا العنصر في الخسارة أو الربح ويصنف كمصرف فائدة. وأي لأرباح أسهم مدفوعة ترتبط بتخصيص حقوق الملكية، وبالتالي، يتم الاعتراف بها على أنها توزيع للربح أو الخسارة. ويمكن أن تطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الإسترداد إلزاميا ولكن حسب اختيار المالك، أو إذا كان تحول الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزاميا ومحسوبا ليساوي مبلغا ثابتا أو مبلغا متغيرا على التغيرات في المتغير الأساسي (مثل السلع). ولكن، إذا تم إضافة أرباح الأسهم غير المدفوعة إلى مبلغ الإسترداد، تعتبر الأداة بأكملها إلتزاما. وفي مثل هذه الحالة، تصنف أي أرباح للأسهم كمصرف فائدة.

مقاصة أصل مالي وإلتزام مالي (الفقرات ٤٢ - ٥٠)

٣٨ تطبيق لمعاملة الأصل المالي والإلتزام المالي، يجب أن تملك المنشأة حقا قانونيا قابلا للتطبيق حاليا للتناقص مع المبالغ المعترف بها. ويمكن أن يكون المنشأة حق مشروط لمقاصة المبالغ المعترف بها، مثل اتفاقية تثبيت الأسعار الرئيسية أو في بعض الأشكال الدين بدون حق الرجوع، ولكن مثل هذه الحقوق مطبقة فقط عند وقوع بعض الأحداث المستقبلية، وعادة ما تكون تعثر الطرف المقابل في السداد. وبالتالي، فإن مثل هذا الترتيب لا يحقق شروط المعاملة.

٣٩ تطبيق لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بـ "الأدوات المركبة" (Synthetic Instructions) والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة تم شراؤها والاحتفاظ بها لمحاكاة خصائص أداة أخرى. فمثلا عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد تبادل أسعار فائدة يتضمن إستلام دفعات عائمة والقيام بدفعات ثابتة فإنه يتم اصطلاح دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. إن كل جزء منفصل من "الأداة المركبة" يمثل حقا أو إلتزاما تعاقبيا له شروطه ولحكمه الخاصة ويمكن تحويل أو سداد كل منها بصورة منفصلة. إن كل جزء مكون معرض لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأجزاء الأخرى. نتيجة لذلك عندما يكون أحد مكونات الأداة المركبة أصلا ويكون آخر إلتزام فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في الميزانية العمومية للمشروع على أسس صافي إلا إذا تم استيفاء شروط المقاصة الواردة في الفقرة ٤٢ من المعيار. وكثيرا ما لا تكون الحالة كذلك. يتم توفير الإصحاحات عن الشروط والأحكام الهامة

لكل أداة مالية تمثل جزءاً مكوناً من "الأداة المركبة" بغض النظر عن وجود "الأداة المركبة" رغم أن المشروع قد يشير إضافة لذلك إلى طبيعة العلاقة بين الأجزاء المكونة (انظر الفقرة ٥١ من المعيار).

الإفصاح

الأصول المالية والالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ٩٤ (و))

٤٠ تطبيق إذا قامت المنشأة بتحديد الالتزام مالي كما بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، فينبغي عليها أن تفصح عن حجم التغير في القيمة العادلة للالتزام غير المنسوب إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي (مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). وبالنسبة للالتزام الذي تتحدد قيمته العادلة على أساس سعر السوق المحدد، فيمكن تقدير المبلغ على النحو التالي:

(أ) أولاً، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي الخاص بالالتزام في بداية الفترة باستخدام سعر السوق المحدد للالتزام والتدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالالتزام في بداية الفترة. وتقتطع من معدل العائد هذا سعر الفائدة الأساسي في بداية الفترة للوصول إلى العنصر الخالص بالأداة لمعدل العائد الداخلي.

(ب) بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للالتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالالتزام في بداية الفترة وسعر خصم يساوي مجموع سعر الفائدة الأساسي في نهاية الفترة والعنصر الخالص بالأداة لمعدل العائد الداخلي في بداية الفترة كما هو محدد في (أ).

(ج) يتم تخفيض المبلغ المحدد في (ب) لأي نقد مدفوع على الالتزام خلال الفترة ويتم زيادته ليعكس الزيادة في القيمة العادلة الناشئة لأن التدفقات النقدية التعاقدية أقرب بفترة واحدة إلى تاريخها المستحق.

(د) والفرق بين سعر السوق المحدد للالتزام في نهاية الفترة والمبلغ المحدد في (ج) هو لتغير في القيمة العادلة الذي لا يعود إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. وهذا هو المبلغ الذي ينبغي الإفصاح عنه.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٢

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ "الأدوات المالية: الإقصاح والمرض" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. يظهر الرأي المعارض للسيد ليمنزنج بعد أسس الإستنتاج.

الرئيس	المسير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانس-جورج برونس
	انطوني تي كوب
	روبرت جارنيت
	جلبرت جبرلرد
	جيمس جي ليمنزنج
	وارن ماكريجور
	باتريشيا لومالي
	هاري كي تشميد
	جون سميت
	جيوڤري ويتنجنون
	تاقسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٣٢، لكنه ليس جزءاً منه.

بستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى إستنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولية ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" في عام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

بستنتاج ٢ في تموز من عام ٢٠٠١ أعلن المجلس كجزء من جدول أعماله الأولي للمشاريع الفنية، أنه سيقيم بتنفيذ مشروع لتطوير عدد من المعايير بما فيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وكانت أهداف مشروع التطويرات التقليل من التعقيد في المعايير من خلال التوضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية وإدراجها في عناصر المعايير لتصورات لجنة التصيرات الدائمة وفي دليل التطبيق لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي حزيران من عام ٢٠٠٢ قلم المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة عرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" مع آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الأول من عام ٢٠٠٢. وقد تلقى المجلس ما يزيد عن ١٧٠ رسالة ملاحظة حول مسودة العرض.

بستنتاج ٣ وبما أن هدف المجلس لم يكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي وضعه معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن أساس الاستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها.

التعريفات (الفقرات ١١ - ١٤ وتطبيق ٣-تطبيق ٢٤)

الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية

(الفقرات ١١ وتطبيق ٣-تطبيق ١٤)

بستنتاج ٤ تعالج النسخة المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لتصنيف كأصول مالية أو للزيمات المالية أو كأدوات حقوق الملكية الخاصة بالأدوات المالية للنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وكما هو مفصل بشكل موسع في الفقرات 'بستنتاج ١' - 'بستنتاج ١٥'، قرر المجلس إلغاء تصنيف حقوق الملكية لمثل هذه العقود عندما تكون (أ) تتضمن التزاماً بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة أصول أو للزيمات مالية بموجب شروط من المرجح أن لا تكون في صالح المنشأة، (ب) في حالة غير المشتقات، لا تكون لاستلام أو توريد عدد ثابت من الأسهم، (ج) في حالة المشتقات، لا تكون لمبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وقرر المجلس أيضاً إلغاء تصنيف حقوق الملكية للعقود التي تكون مشتقات على مشتقات على حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. وبالتوافق مع هذا القرار، قرر المجلس كذلك تعديل تعريفات الأصل المالي والإلتزام المالي وأدوات حقوق الملكية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ليغطيها متسقة مع الإرشاد حول العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة النواحي الأخرى للتعريفات كجزء من هذا المشروع لتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فطى سبيل المثال التغيرات الأخرى للتعريفات المقترحة من قبل مجموعة العمل المشترك في مسودة معيارها "الأدوات المالية والبنود المشابهة" المنشورة من قبل الهيئة التي سبقت المجلس، لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢.

العرض (الفقرات ١٥-٥٠، وتطبيق ٢٥- تطبيق ٣٩)

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات ١٥-٢٧ وتطبيق ٢٥ - تطبيق ٣٩)

إستنتاج ٥ يعالج معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ما إذا كانت العقود المشتقة وغير المشتقة المصنفة بالنظر إلى، أو التي تتم تسويتها في، أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة هي أصول أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية. وتعامل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي مع نواحي هذا الإصدار بالتدريج ولم تكن كيفية التعامل مع المعاملات المختلفة (مثل العقود التي يتم تسويتها بصافي الأسمه والعقود بخيارات التسوية) بموجب هذا المعيار واضحة. ولستنتج المجلس انه بحاجة إلى توضيح المعاملة المحاسبية لمثل هذه المعاملات.

إستنتاج ٦ ويمكن تلخيص الطريقة التي وافق عليها المجلس كما يلي:

يعتبر عقد حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أداة حقوق ملكية إذا كان، وقط إذا كان:

(أ) لا يتضمن التزاماً تعاقدياً لنقل النقد أو أصل مالي آخر أو مبادلة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون في صالح المنشأة؛ و

(ب) يمكن أن تتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فإنها تكون، إما (١) غير مشتقة ولا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المنشأة بتوريد عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، أو (٢) مشتقة تتم تسويتها من خلال مبادلة المنشأة لمبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها.

لا يوجد التزام تعاقدي بتوريد النقد أو أي أصول مالية أخرى
(الفقرات ١٧-٢٠، وتطبيق ٢٥- تطبيق ٢٦)

الأدوات المطروحة للتداول (الفقرة ١٨ (ب))

إستنتاج ٧ قرر المجلس أن الأداة المالية التي تسلي المالك الحق بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر تعتبر التزاماً مالياً على المنشأة. وتصدر مثل هذه الأدوات بشكل عام من قبل صناديق الإستثمار المشترك و وحدات استثمارية والتعاونيات والمنشآت المماثلة، وعادة ما يكون مبلغ الإسترداد مساوياً للأسمه التتاسبية في صافي أصول المنشأة. وبالرغم من الشكل القانوني لمثل هذه الأدوات يشتمل عادة على حق بالحصص المتبقية في أصول المنشأة المتاحة للمالك مثل هذه الأدوات، فإن إخراج خيار للمالك بأن يقوم بإعادة بيع الأداة إلى المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تحقق تعريف الإلتزام المالي. ويكون للتصنيف كإلتزام مالي بغض النظر عن اعتبارات مثل عندما يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد إذا ما كان المبلغ مستحق الدفع أو القبض عند ممارسة الحق وما إذا كان للأداة المطروحة للتداول تاريخ استحقاق ثابت.

إستنتاج ٨ ولاحظ المجلس أن تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها إلتزام مالي لا يلغي استخدام العبارات الوصفية مثل "صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" و"التغير في صافي الأصول المنسوبة لأصحاب الوحدات الإستثمارية" على وجهة البيانات المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية (مثل بعض صناديق الإستثمار المشترك والوحدات الإلتزامية) أو التي يعتبر

رأس مالها المساهم التزاماً مالياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (مثل بعض التعاونيات).
ووافق المجلس أيضاً على توفير أمثلة على الكيفية التي ينبغي على المنشآت أن تعرض فيها
بيانات الدخل والميزانية العمومية الخاصة بها (راجع الأمثلة التوضيحية ٧ و ٨).

الالتزامات الضمنية (الفقرة ٢٠)

استنتاج ٩ لم يناقش المجلس ما إذا كان يمكن تحديد الالتزام ضمناً وليس صراحة لأن هذا لا يندرج في نطاق مشروع التصنيفات. وسيدرس الموضوع من قبل المجلس في مشروعه حول الإيرادات والالتزامات وحقوق الملكية. ونتيجة لذلك، أبقى المجلس على الفكرة الموجودة وهي أن الأداة يمكن أن تنشأ التزاماً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها (راجع الفقرة ٢٠). ولكن، قرر أن المثال عن الأسهم الممتازة ذات أرباح الأسهم المتزايدة تعاقدياً والتي، في المستقبل المنظور، يتم جدولتها لترفع أرباح الأسهم عالياً جداً بحيث تصبح المنشأة ملزمة اقتصادياً باسترداد الأداة، لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية. ولذلك، تم إلغاء المثال واستبداله بأمثلة أخرى أكثر وضوحاً وتعامل مع الأوضاع التي أثبتت صعوبة واضحة لممارستها.

التسوية في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (الفقرات ٢١ - ٢٤ وتطبيق ٢٧)

استنتاج ١٠ يتضمن الأسلوب المتبع في معيار المحاسبة الدولي المنقح ٣٢ استنتاجين رئيسيين:

- (أ) عندما يكون لدى المنشأة التزام بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد (كما بموجب عقد أجل لشراء أسهمها الخاصة)، يكون هناك التزام مالي بالمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه.
- (ب) عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق ملكيتها الخاصة "كاملة" في عقد ما لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التخيرات في المتغير الأساسي (مثلاً سعر السلة)، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً. وبمعنى آخر، عندما يتم تسوية العقد بعدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، أو من خلال مبادلة المنشأة لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أصل مالي آخر، لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً.

عندما تكون المنشأة ملزمة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد، فإن هناك التزاماً مالياً للمبلغ النقدي الذي تلزم المنشأة بدفعه

استنتاج ١١ ينشأ التزام المنشأة بشراء أسهمها الخاصة تاريخ استحقاق للأسهم الخاضعة للعقد. ولذلك، وبمقدار الالتزام، فإن تلك الأسهم تتوقف عن كونها أدوات حقوق ملكية عندما تتحمل المنشأة الالتزام. وتتوافق هذه المعاملة بموجب معيار المحاسبة ٣٢ مع معاملة الأسهم التي توفر استرداداً إلزامياً من قبل المنشأة. وبدون مطلب بالإعتراف بالالتزام مالي القيمة الحالية لمبلغ استرداد الأسهم، فإن المنشآت ذات الالتزامات المتطابقة بتوريد النقد مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها يمكن أن تضع معلومات مختلفة في بياناتها المالية اعتماداً على إذا ما كان شرط الاسترداد متضمناً في أداة حقوق الملكية أو أنه عقد مشتق مستقل.

بإستنتاج ١٢ اقترح بعض المجابون على مسودة العرض انه عندما تكتب المنشأة خياراً سينتج عنه، إذا تم ممارسته، دفع المنشأة للنقد مقابل استلام أسهمها الخاصة، فيكون من الخطأ معاملة المبلغ الكامل لسعر الممارسة على أنه التزام مالي لأن الالتزام مشروط بأن يتم ممارسة الخيار. ورفض المجلس هذا الاقتراح لأن المنشأة ملزمة بدفع مبلغ الإسترداد الكامل ولا تستطيع تجنب التسوية بالتفد أو بأصل مالي آخر مقابل مبلغ الإسترداد الكامل إلا إذا قرر الطرف المقابل عدم ممارسة حقه في الإسترداد أو وقوع أو عدم وقوع أحداث أو ظروف مستقبلية معينة خارجة عن سيطرة المنشأة. ولاحظ المجلس أيضاً أن التغيير يتطلب إعادة دراسة للأحكام الأخرى لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ التي تقتضي معاملة الالتزامات المشروطة بأحداث أو خيارات خارجة عن سيطرة المنشأة على أنها التزام. وتتضمن على سبيل المثال، (أ) معاملة الأدوات المالية ذات مخصصات التسوية الطارئة كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط، (ب) معاملة الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد بناءً على خيار المالك كالتزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط، و (ج) معاملة الأدوات المالية (الأدوات المطروحة للتداول) التي تعطي للمالك الحق بإعادة الأداة إلى المنشأة المصدرة مقابل النقد أو أصل مالي آخر، والتي يتحدد مبلغها بالإشارة إلى المؤشر، والذي يكون له بالتالي إمكانية الإرتفاع والتخفيض، على أنها التزامات مالية للمبلغ الكامل للالتزام المشروط.

عندما تستخدم المنشأة أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كعملة في عقد لتسليم أو توريد عدد متغير من الأسهم، فلا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية، ولكنه يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً

بإستنتاج ١٣ وافق المجلس على أنه من غير الملائم محاسبة العقد على أنه أداة حقوق ملكية عندما تُستخدم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كعملة في عقد لاستلام أو توريد عدد متغير من الأسهم التي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً متغيراً على التغيرات في متغير أساسي (مثل عقد مشتق على الذهب يتم تسويته بصفائي الأسهم أو التزام بتوريد أكبر عدد ممكن من الأسهم تساوي بالقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة). ويمثل مثل هذا العقد حقاً أو التزاماً بمبلغ محدد بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة. ولا يعتبر العقد بدفع أو استلام مبلغ محدد (بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة) أداة حقوق ملكية. وبالنسبة لمثل هذا العقد، فإن المنشأة لا تعرف، قبل تسوية المعاملة، للكمية التي ستسلمها أو توردتها من أسهمها الخاصة (أو كمية النقد) وقد لا تعرف المنشأة حتى إذا ما كانت ستسلم أو تورد أسهمها الخاصة.

بإستنتاج ١٤ بالإضافة لذلك، أشار المجلس إلى أن إلغاء معاملة حقوق الملكية لمثل هذا العقد يحد من الحوافز لإبرام معاملات من المحتمل أن تكون جيدة أو غير جيدة للحصول على معاملة حقوق الملكية. فمثل سبيل المثال، يعتقد المجلس أنه لا ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على معاملة حقوق الملكية لمعاملة ببساطة من خلال ضم بند تسوية الأسهم عندما يكون العقد بقيمة محددة، بدلاً من حصص حقوق ملكية محددة.

بإستنتاج ١٥ رفض المجلس الاقتراح بأنه يجب أن يكون العقد الذي تم تسويته في أسهم المنشأة الخاصة أداة حقوق ملكية لأنه لم ينشأ تغيير في الأصول أو الالتزامات، وبالتالي ليس هناك خسارة أو ربح عند تسوية العقد. وأشار المجلس إلى أن أي خسارة أو ربح تنشأ قبل تسوية المعاملة، وليس عندما يتم تسويتها.

أحكام التسوية الطارئة (الفقرات ٢٥ وتطبيق ٢٨)

يستنتاج ١٦ يتضمن المعيار المنقح الاستنتاج السابق في التصدير الخامس تصنيف الأدوات المالية - مخصصات التسوية الطارئة الذي يعتبر الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة، أو على نتائج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كل من المنشأة المصدرة والمالك (أي مخصصات التسوية الطارئة) التزاماً مالياً.

يستنتاج ١٧ لا تتضمن التعديلات الاستثناء المنصوص عليه سابقاً في الفقرة ٦ من التصدير ٥ للظروف التي تكون فيها احتمالية أن يُطلب من المنشأة التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر بعيدة في الوقت الذي تصدر فيه الأداة المالية. وتوصل المجلس إلى أن تصنيف الإلتزام بتوريد النقد أو أصل مالي آخر أو الإلتزام مالي آخر فقط عندما تكون التسوية بالنقد مناسبة، لا يتوافق مع تعريفات الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. فهناك الإلتزام تعاقدي بنقل المنافع الاقتصادية كنتيجة لأحداث سابقة لأن المنشأة غير قادرة على تجنب التسوية بالنقد أو أصل مالي آخر إلا عند وقوع أو عدم وقوع حدث في المستقبل.

يستنتاج ١٨ على أي حال، توصل المجلس أيضاً إلى أن مخصصات التسوية الطارئة التي يمكن أن تتطابق فقط في حالة تصفية المنشأة لا ينبغي أن تؤثر على تصنيف الأداة لأن ذلك لا يتوافق مع افتراض المنشأة المستمر. إن مخصص التسوية الطارئة الذي يوفر الدفع بالنقد أو بأصل مالي آخر فقط عند تصفية المنشأة مشابه لأداة حقوق الملكية ذات الأولوية في التصفية ولذلك، ينبغي تجاهلها عند تصنيف الأداة.

يستنتاج ١٩ بالإضافة لذلك، قرر المجلس أنه إذا كان الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يقتضي التسوية بالنقد أو عدد متغير من أسهمها الخاصة غير قابل للتطبيق، فينبغي تجاهله لأغراض تصنيف الأداة. ووافق المجلس أيضاً على توفير إرشادات لما تعنيه كلمة "قابل للتطبيق" في هذا السياق (راجع الفقرة تطبيق ٢٨).

خيارات التسوية (الفقرات ٢٦ و ٢٧)

يستنتاج ٢٠ يقتضي المعيار المنقح أنه إذا كان لدى أحد أطراف العقد خيار أو أكثر لكيفية تسويته (مثل صافي النقد أو بمبادلة الأسهم مقابل النقد)، فيعتبر العقد أصلاً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيف لحقوق الملكية. وتوصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن تكون المنشآت قادرة على الانخراط على متطلبات محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية بمجرد تضمين خيار تسوية للعقد من خلال مبادلة عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ ثابت. وقد اقترح المجلس في مسودة العرض أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة ينبغي وضعها بين الاعتبار أثناء تحديد تصنيف مثل هذه الأدوات. ولكن، أشار المجابون على مسودة العرض إلى أنه قد يكون من الصعب تطبيق مثل هذه المتطلبات لأن بعض المنشآت ليس لديها أي ماضي بمعاملات مشابهة و أن تقييم وجود ممارسة محددة وماهية نية الإدارة من الممكن أن تكون غير موضوعية. ووافق المجلس على هذا الملاحظات وتوصل بالتالي إلى أن الممارسة السابقة ونوايا الإدارة لا ينبغي أن تكون عوامل محددة.

الطرق المدروسة البديلة

يحتاج ٢١ في ختام نتيجات معيار المحاسبة الدولي ٣٢، درس المجلس، ولكنه لم يقر، عدداً من الطرق البديلة:

(أ) لتصنيف أي عقد تتم تسويته في سهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأنها لا تتعامل بكفاءة مع المعاملات التي تستخدم فيها المنشأة أسهمها الخاصة كعملة، مثلاً عندما يكون لدى المنشأة التزام يدفع مبلغ ثابت أو قابل للتحديد تتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة.

(ب) لتصنيف العقد على أنه أداة حقوق ملكية فقط إذا كان (١) سيتم تسوية العقد في سهم المنشأة الخاصة، و(٢) كانت التغيرات في القيمة العادلة للعقد تتحرك بنفس اتجاه التغيرات في القيمة العادلة للأسهم من منظور الطرف المقابل. وبموجب هذه الطريقة، فإن العقود التي سيتم تسويتها في سهم المنشأة الخاصة ستعتبر أصولاً مالية أو التزامات مالية إذا، من منظور الطرف المقابل، تحركت قيمتها بشكل معاكس لسعر سهم المنشأة الخاصة. وكمثال على ذلك، التزم المنشأة بشراء أسهمها الخاصة مجدداً. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً إلى أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات، بالمقارنة مع الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ للقائمين، اللذين لم يتعرضا لأية ملاحظات.

(ج) لتصنيف أي عقد سيتم تسويته في سهم المنشأة الخاصة إلا إذا تغيرت قيمته استجابة لأمر غير سعر سهم المنشأة الخاصة على أنه أداة حقوق ملكية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة تجنباً لمبدأ أن العقود غير المشتقة التي تتم تسويتها بعدد متغير من أسهم المنشأة الخاصة ينبغي أن تعامل على أنها أصول أو التزامات مالية.

(د) لحصر التصنيف كأدوات حقوق ملكية في الأسهم العادية المطقة، وتصنيف جميع العقود التي تتضمن استلاماً أو توريداً مستقبلياً لأسهم المنشأة الخاصة على أنها أصول أو التزامات مالية. وقد رفض المجلس هذه الطريقة لأن إتباعها سيمثل تحولاً أساسياً في مفهوم حقوق الملكية. وأشار المجلس أيضاً أنه سينتج عنها تغير في تصنيف بعض المعاملات بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي الموجود ٣٢ الذي لم يتعرض لأي ملاحظات.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من ٢٨-٣٢ وتطبيق ٣٠ - تطبيق ٣٥)

يحتاج ٢٢ يقتضي المعيار العرض المنفصل في الميزانية العمومية للمنشأة لعناصر حقوق الملكية والإلتزام للأداة المالية الواحدة. وهي مسألة شكل أكثر منها مسألة جوهر حيث أن كلا الإلتزامات وحصل حقوق الملكية قد تم إيجادها من خلال أداة مالية واحدة بدلاً من لائتين منفصلتين أو أكثر. ويعتقد المجلس أن الوضع المالي للمنشأة يتمثل بشكل أكثر صدقاً من خلال العرض المنفصل للإلتزام وعناصر حقوق الملكية المشمولة في أداة واحدة.

تخصيص المبلغ المسجل الأولي للإلتزام وعناصر حقوق الملكية (الفقرات ٣١ و ٣٢،
وتطبيق ٣٦ - تطبيق ٣٨، والأمثلة التوضيحية ٩-١٢)

يستنتاج ٢٣ لم تنص النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على طريقة معينة لتحديد المبلغ المسجل الأولي لأداة مالية مركبة إلى الإلتزام وعناصر حقوق الملكية المنفصلين الخاصين بها. وبدلاً من ذلك، فقد اقترحت طرقاً يمكن أن يتم دراستها مثل:

(أ) تحديد القيمة المتبقية للعنصر الأكل سهولة في القياس (غالباً ما يكون عنصر حقوق الملكية) بعد اقتطاع المبلغ المحدد بشكل منفصل للعنصر الأسهل تحديداً من الأداة ككل (طريقة "مع وبدون")؛ و

(ب) قياس عناصر الإلتزام وحقوق الملكية بشكل منفصل وبمقدار ما هو ضروري، تعديل تلك المبالغ بشكل تناسبي بحيث يكون مجموع العناصر مساوياً لمبلغ الأداة ككل (طريقة "القيمة العادلة النسبية").

يستنتاج ٢٤ كان هذا الاختيار مبرراً على أساس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لم يتعامل مع قياس الأصول المالية والإلتزامات المالية ولدت حقوق الملكية.

يستنتاج ٢٥ من ناحية أخرى، منذ إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتضمن متطلبات لقياس الأصول والإلتزامات المالية. ولذلك، فإن وجهة النظر بأنه لا ينبغي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يحدد طريقة معينة لفصل الأدوات المالية المركبة بسبب غياب متطلبات قياس الأدوات المالية لم تعد فاعلة. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٣، أن يتم قياس الإلتزام المالي عند الإعراف الأولي بقيمته العادلة. ولذلك، فإن طريقة القيمة العادلة النسبية قد تؤدي إلى قياس أولي لعنصر الإلتزام لا يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

يستنتاج ٢٦ بعد الإعراف الأولي، يتم قياس الإلتزام المالي الذي تم تصنيفه كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويتم قياس أي للزلات مالية أخرى بالتكلفة المطفأة. إذا تم تصنيف عنصر الإلتزام في أداة مالية مركبة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فيمكن للمنشأة الإعراف بربح أو خسارة مباشرين بعد الإعراف الأولي إذا طبقت طريقة القيمة العادلة النسبية. وهذا يخالف معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٣١، التي تنص على أنه لا ينشأ أي ربح أو خسارة من الإعراف بعناصر الأداة بشكل منفصل.

يستنتاج ٢٧ بموجب الإطار، ومعياري المحاسبة الدوليين ٣٧ و ٣٩، تعرّف أداة حقوق الملكية على أنها أي عقد يدعم الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع للزلماتها. وتضيف الفقرة ٦٧ من الإطار إلى ذلك حيث تنص على أن المبلغ الذي يتم به الإعراف بحقوق الملكية في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات.

يستنتاج ٢٨ توصّل المجلس إلى أنه ينبغي إلغاء البديل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لقياس عنصر الإلتزام في الأداة المالية المركبة عند الإعراف الأولي كمبلغ متبقي بعد فصل عنصر حقوق الملكية لو على أساس طريقة القيمة العادلة النسبية. وبدلاً من ذلك، ينبغي قياس عنصر الإلتزام أولاً (إذاً في ذلك قيمة أي ميزت لمشتق غير حقوق ملكية، مثل ميزة الشراء المتضمنة)، والمبلغ المتبقي المحدد لعنصر حقوق الملكية.

إستنتاج ٢٩ إن الهدف من هذا التعديل هو جعل المتطلبات حول فصل المنشأة للإلتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية الواحدة متوافقة مع المتطلبات حول القياس الأولي للإلتزام المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتعريفت في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والإطار لأداة حقوق الملكية كحصة متبقية.

إستنتاج ٣٠ وتلغي هذه الطريقة الحاجة لتقدير المدخلات في، وتطبيق، نماذج خيار تسعير مقددة لقياس عنصر حقوق الملكية لبعض الأدوات المالية المركبة. ولشأن المجلس أيضاً إلى أن غياب الطريقة المنصوص عليها أدى إلى نقص في القدرة على المقارنة بين المنشآت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وأنه لذلك كان من المحبذ تحديد طريقة واحدة.

إستنتاج ٣١ ولشأن المجلس أن متطلب استخدام طريقة "مع أو بدون"، والتي بموجبها يتم تحديد عنصر الإلتزام أولاً، تتوافق مع اقتراحات مجموعة العمل المشترك لوضع المعيار في مسودة المعيار ولسان الاستنتاجات في "الأدوات المالية والبنود المشابهة" الخاصين بها، المنشورين من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول/ديسمبر من عام ٢٠٠٠ (راجع مسودة المعيار، الفقرات ٧٤ و ٧٥ وملحق التطبيق، الفقرة ٣١٨).

أسهم الخزينة (الفقرات ٣٣، ٣٤ والتطبيق ٣٦)

إستنتاج ٣٢ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٦ "رأس المال المساهم - أدوات حقوق الملكية التي تم إعادة شراؤها (أسهم الخزينة)". يمثل شراء المنشأة وإعادة بيعها لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقلاً بين أولئك المالكين لأدوات حقوق الملكية الذين تتاروا عن حصصهم في حقوق الملكية وأولئك المستثمرين في الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أكثر من كونه يمثل خسارة أو ربحاً للمنشأة.

الفائدة وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب (الفقرات من ٣٥ - ٤١ وتطبيق ٣٧)

تكاليف معاملة حقوق الملكية (الفقرات ٣٥ و ٣٧ - ٣٩)

إستنتاج ٣٣ يتضمن المعيار المنقح الإرشادات الواردة في التفسير ١٧ "حقوق الملكية - تكاليف معاملة حقوق الملكية". تحاسب تكاليف المعاملة التي تم تكديدها كجزء ضروري في إكمال معاملة حقوق الملكية على أنها جزء من المعاملة التي يرتبطون بها. إن ربط معاملة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة يمكن إجمالي تكلفة المعاملة في حقوق الملكية.

الإفصاح (الفقرات من ٥١ - ٩٥)

خطر محلل الفقدان ومخاطر الائتمان (الفقرات من ٦٧ - ٨٥)

إستنتاج ٣٤ لم يتم المجلس بإعادة دراسة التحديلات على الإفصاحات حول مخاطر سعر الفقدان ومخاطر الائتمان. وسيتم بذلك كجزء من مشروعه لتتبع معيار المحاسبة الدولي ٣٠ "الإفصاحات في الأدوات المالية البنوك والمؤسسات المالية المشابهة". وسيدرس هذا المشروع أيضاً متطلبات عرض الأدوات المالية على وجهة الميزانية العمومية وبيان الدخل.

القيمة العادلة (الفقرات من ٨٦ - ٩٣)

إستنتاج ٣٥ يكون الإغفاء من متطلب تقديم إفصاحات حول القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٩٠، متسقاً مع الإغفاء من متطلب قياس أصول مالية والتزامات مالية معينة بالقيمة العادلة

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات ٤٦ و ٤٧. وتبعاً لذلك، فإن الإفصاح عن القيمة العادلة ليس مطلوباً للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة والمشتقات المرتبطة بمثل أدوات حقوق الملكية هذه إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. وبالنسبة للأصول والالتزامات المالية الأخرى، فمن المقبول توقع أنه يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية ضمن قيود التكلفة والوقت المناسب. ولذلك، فقد توصل المجلس إلى أنه لا ينبغي أن يكون هناك استثناء من متطلب الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لمثل هذه الأصول والالتزامات المالية.

إستنتاج ٣٦ ولتوفير نوع من التنوع المحتمل في تقديرات القيمة العادلة لمستخدمي البيانات المالية، فقد قرر المجلس أنه ينبغي الإفصاح عن المعلومات حول استخدام أساليب التقييم، مثل حسابيات تقديرات القيمة العادلة لافتراضات التقييم الرئيسية. ولتداء صياغة هذا الإستنتاج فقد درس المجلس وجهة النظر بأن الإفصاح عن مثل هذا الأمر يمكن أن يكون صعباً. وخصوصاً عندما يكون هناك العديد من الافتراضات التقييم التي يمكن أن ينطبق عليها الإفصاح وتكون هذه الافتراضات معتمدة على بعضها البعض. ولكن، أشار المجلس إلى أن الإفصاح الكمي المفصل للحسابية لجميع افتراضات التقييم غير مطلوب (فقط تلك التي يمكن أن ينتج عنها تقدير مختلف بشكل كبير للقيمة العادلة تكون مطلوبة) ولا يتطلب الإفصاح أن تعكس المنشأة جميع البنود المعتمدة على بعضها البعض بين الافتراضات عند القيلم الإفصاح. وإضافة إلى ذلك، فقد درس المجلس رأي بأن هذا الإفصاح يمكن أن يقتضي ضمناً أن القيمة العادلة المحددة من خلال أساليب التقييم هي أقل صلاحية من تلك المحددة بطريقة أخرى. وعلى كلاً، أشار المجلس أن التقيم العادلة التي تم تقديرها عن طريق تقنيات التقييم تكون غير موضوعية أكثر من تلك المحددة من سعر السوق الملحوظ، وتوصل إلى أنه ينبغي إعطاء المستخدمين معلومات تساعد في تقييم عدم الموضوعية هذه.

الأصول المالية المسجلة بمبلغ يزيد عن القيمة العادلة

إستنتاج ٣٧ ألقى المجلس متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المتعلقة بالأصول المالية المسجلة بمبلغ أعلى من القيمة العادلة، بما في ذلك أسباب عدم تخفيض المبلغ المسجل. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يتم تسجيل الأصول المالية المصنفة كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أو كفروض ونعم مدينة بالتكلفة المطفأة، والتي قد تتجاوز القيمة العادلة. ولأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتضمن متطلبات تحكم قياس الأصول المالية ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تقديم معلومات القيمة العادلة بطريقة تسمح بالمقارنات مع المبالغ المسجلة للأصول المالية، فإن متطلب الإفصاح عن معلومات منفصلة حول الأصول المالية المسجلة بمبلغ أعلى من القيمة العادلة يعتبر غير ضروري.

الإفصاحات الأخرى (الفقرات ٩٤، ٩٥، وتطبيق ٤٠)

إلغاء الإعتراف (الفقرة ٩٤(أ))

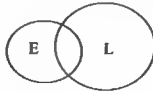
إستنتاج ٣٨ يمكن للمنشأة أن تكون إما قد قامت بنقل أصل مالي (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٨) أو أبرمت نوعاً من الترتيب المذكور في الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بطريقة لا تعتبر الترتيب نقلاً للأصل المالي. وإذا ما استمرت المنشأة بالإعتراف بكلل الأصل أو استمرت بالإعتراف بالأصل بمقدار مشاركتها المستمرة، فيقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن

طبيعة ومدى الأصل المالي ونية التزامات ذات صلة (راجع الفقرة ٩٤)). ويساعد مثل هذا الإفصاح مستخدمي البيانات المالية في تقييم أهمية مثل هذه المعاملات وقد يكون مناسباً، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع محفظة ندم مدينة ويوفر ضماناً محدودة لمخاطرة واحدة فقط. وفي ذلك المثال، فإن مبلغ الندم المدينة المنقولة التي يستمر التنازل بالإعتراف به قد تكون أكثر مخاطرة من مبلغ لا تعترف به.

مميزات المشتقات الضمنية المتعددة (الفقرة ٩٤ (د))

يستنتاج ٣٩ لاحظ المجلس أن فصل الالتزام وعناصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة هو أكثر تحدياً بالنسبة للأدوات المالية المركبة ذات مميزات المشتقات المتضمنة المتعددة والتي تعتمد قيمها على بعضها البعض (مثل، أداة الدين القابلة للتحويل التي تغطي المنشأة المصدرة الحق بإعادة شراء الأداة من المالك أو تمنح المالك الحق بأن يقوم بإرجاع الأداة إلى المنشأة المصدرة) من تلك التي ليس لها تلك المميزات. إذا كانت حقوق الملكية المتضمنة ومميزات مشتقات غير حقوق الملكية تعتمد على بعضها البعض، فإن مجموع القيم المحددة بشكل منفصل للالتزام وعناصر حقوق الملكية لن يكون مساوياً لقيمة الأداة المالية المركبة ككل.

يستنتاج ٤٠ على سبيل المثال، فإن قيم ميزة خيار الشراء المتضمنة وميزة خيار تحول حقوق الملكية في أداة دين قابلة للتحويل وقابلة للإستدعاء تعتمد جزئياً على بعضها البعض في الحالات التي يتم فيها إعطاء خيار حقوق تحول حقوق الملكية للخاص بالمالك عند ممارسة المنشأة لخيار الشراء أو العكس. يوضح المخطط التالي القيمة المشتركة الناشئة من التفاعل بين خيار الشراء وخيار تحول حقوق الملكية في السند القابل للتحويل والإستدعاء. تمثل الدائرة (م) قيمة عنصر الالتزام، أي قيمة الدين المباشر وخيار الإستدعاء المتضمن على الدين المباشر، وتمثل الدائرة (ح) قيمة عنصر حقوق الملكية، أي خيار تحول حقوق الملكية على الدين المباشر. ويمثل إجمالي المنطقة المغطاة من قبل الدائرتين قيمة السند القابل للتحويل والإستدعاء. الفرق بين قيمة السند القابل للتحويل والإستدعاء ككل ومجموع القيم المحددة بشكل منفصل للالتزام وعناصر حقوق الملكية هو القيمة المشتركة القابلة للعائدة إلى الاعتماد المتبادل بين ميزة خيار الشراء وميزة تحول حقوق الملكية. وهي متمثلة في التقاطع بين الدائرتين.



يستنتاج ٤١ بموجب الطريقة في الفقرة ٢٥، فإن القيمة المشتركة العائدة إلى الاعتماد المتبادل بين مميزات المشتقات المتضمنة المتعددة تكون مشمولة في عنصر الالتزام. وتم وضع مثال عددي لذلك هو المثال التوضيحي ١٠.

إستنتاج ٤٢ بالرغم من أن هذه الطريقة تتوافق مع تعريف حقوق الملكية كحصة متبقية، فإن المجلس يدرك بأن تخصيص القيمة المشتركة إما لعنصر الإلتزام أو لعنصر حقوق الملكية هو أمر اعتباطي لأنها، بطبيعتها، مشتركة. ولذلك، توصل المجلس إلى أن الإفصاح عن وجود أدوات مالية مركبة صادرة ذات ميزات مشتقة متضمنة متعددة لها قيم معتمدة على بعضها البعض والعائد الساري المفعول على عنصر الإلتزام هو أمر هام. ويبرز مثل هذا الإفصاح أثر الميزات المشتقة المتضمنة المتعددة على المبالغ الذي تم الإبلاغ عنها كالتزامات وحقوق ملكية ومصروف فائدة على المنشأة المصدرة للأداة المالية المركبة.

الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (الفقرات ٩٤(د)، ٩٤(و) وتطبيق ٤٠)

إستنتاج ٤٣ يقتضي المعيار المنفح الإفصاح عن المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول وتلك المحددة من قبل المنشأة بناء على الاعتراف الأولي على أنها أصول والتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وتوصل المجلس إلى أن مؤشر الحد الذي تحدد فيه المنشأة الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة يفيد المستخدمين لعدم وجود قيود على البنود التي يمكن تحديدها ولأن هذه البنود لا تحقق تعريف المحتفظ به للتداول.

إستنتاج ٤٤ تشمل تنقيحات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على قدرة المنشآت على تحديد التزام مالي غير مشتق على أنه محتفظ به بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. ويتقضي الفقرة ٩٤ (و) (١) الإفصاح عن التغير في القيمة للعائلة لمثل هذا الإلتزام المالي غير المنسوب إلى التغيرات في سعر الفائدة الأساسي. ودرس المجلس هذا الإفصاح في مناقشته حول قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية وما إذا كان ينبغي شمل التغيرات في مخاطر الائتمان للإلتزام في قياس القيمة العادلة الخاص بها عند استخدام خيار القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ووافق المجلس على أن مثل هذه التغيرات ينبغي أن تكون مشمولة (أي أن القيمة العادلة للإلتزامات المالية لا يتم تعديلها لتستثني تأثير التغيرات في نوعية الائتمان للإلتزام). وتحدثت الأسباب في قرار المجلس في أساس الاستنتاجات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرات "إستنتاج ٨٧" - "إستنتاج ٩٢".

إستنتاج ٤٥ درس المجلس للملاحظات التي تم تلقيها حول مسودة العرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والذي قالت بأن القيمة العادلة للإلتزامات المالية ينبغي أن تستثني تأثيرات مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة. وأشارت هذه الملاحظات إلى ما يلي (أ) ينتج عن الاعتراف بالربح والخسارة عندما وجود تغيير في الملاءة الخاصة بالمنشأة معلومات من المحتمل أن تكون مضللة، (ب) يمكن للمستخدمين أن يسيئوا تفسير تأثيرات الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطر الائتمان، خاصة في غياب الإفصاحات.

إستنتاج ٤٦ أشار المجلس إلى أن الموضوع يطرح بسبب التغير في المخاطر الائتمانية للإلتزام أكثر منه لتلك الخاصة بالمنشأة. وقد وافق على أن طلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي الناتجة عن التغيرات في المخاطر الائتمانية الخاصة بالإلتزام يمكن أن تساعد في التخفيف من القلق الموجود. من جانب آخر، أشار المجلس إلى أن توفير هذا الإفصاح لن يكون عملياً غالباً لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. ولذلك، فقد قرر أن يطلب الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة للإلتزام المالي غير المنسوبة إلى

التغيرات في سعر القائدة الأساسي. ويعتقد المجلس أنه مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى التغيرات في مخاطر الإلتزام الإئتمانية، خاصة عندما تكون مثل هذه التغيرات كبيرة، ومتوفر للمستخدمين معلومات تخدمهم في فهم تأثير الربح والخسارة لعل هذا التغير في المخاطر الإئتمانية.

بمستنتاج ٤٧ توصل المجلس إلى أنه عند تحديد المنشأة التزاماً مالياً كما بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، فينبغي أن يتم الإفصاح عن الفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الذي تنترم المنشأة بنفسه تعاقداً عند تاريخ الإستهلاك إلى ملكي الإلتزام (راجع الفقرة ٩٤(و)(٢)). وقد تختلف القيمة العادلة بشكل كبير عن مبلغ التسوية، وخصوصاً للإلتزامات المالية ذات الفترة الطويلة عندما تكون المنشأة قد مرت بتراجع كبير في الملاءة منذ إصدارها.

تعرض المبدأ والإستهلاكات (الفقرة ٩٤(ي))

بمستنتاج ٤٨ يقتضي المعيار المنقح الإفصاح عن تعثرات المداد في دفع المبلغ الأصلي والفائدة أو الإستهلاكات في صندوق الأموال لمداد الدين أو مخصصات الإستهلاك على القروض مستحقة الدفع وأي استهلاكات أخرى عندما تسمح هذه الإستهلاكات للمقرض بأن يطلب بتسديد القروض مستحقة الدفع. ومثل هذه الإفصاحات توفر معلومات ذات صلة حول ملاءة المنشأة وأصولها في تحصيل للقروض المستقبلية.

ملخص التغيرات لمسودة العرض

بمستنتاج ٤٩ التغيرات الرئيسية من اقتراحات مسودة العرض هي كما يلي:

- (أ) اقترحت مسودة العرض أن تعرف الإلتزام المالي على أنه للترام تعاقدي لتوريد النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى أو مبدلة أدوات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن لا تكون إيجابية. وتم توسيع التعريف في المعيار ليشمل بعض العقود التي سوف أو يمكن أن تتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. إن تعريف المعيار للأصل المالي قد تم توسيعه بطريقة مشابهة.
- (ب) اقترحت مسودة العرض أن تعبر الأداة المالية التي تغطي المالك الحق بأن يعيدها للمنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر للترام مالياً. واحتفظ المعيار بهذا الإستهناج، ولكنه قام بتوفير إرشادات إضافية ولمثلة توضيحية لتساعد المنشآت، التي نتيجة لهذه المتطلب، إما لا تملك حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أو التي لا يختار رأس مالها المساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
- (ج) احتفظ المعيار بالاقتراح وأوضح في مسودة العرض بأن شروط وأحكام الأداة المالية يمكن أن تشكل التزاماً بشكل غير مباشر.
- (د) اقترحت مسودة العرض أن يتم تضمين الإستهناج السابق في التعبير ٥ تصنيف الأدوات المالية - مخصصات التسوية الطارئة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وهو أن الأداة المالية التي تعتمد طريقة تسويتها على وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة أو على نتائج ظروف غير مؤكدة خارجة عن سيطرة كلا المنشأة المصدرة والمالك للإلتزام المالي تعتبر التزاماً مالياً. ويوضح المعيار هذا الإستهناج من خلال طلب تجاهل مخصصات التسوية الطارئة التي تنطبق فقط في حال تصفية المنشأة أو تكون غير قابلة للتطبيق.

(د) اقترحت مسودة العرض بأن العقد المشتق الذي يشتمل على خيار لكيفية تسويته يحقق تعريف أداة حقوق الملكية إذا كان لدى المنشأة كل ما يلي: (١) حق غير مشروط وقدره على تسوية إجمالي العقد، (٢) ممارسة قائمة لمثل هذه التسوية، و (٣) لنية لتسوية إجمالي العقد. لم يتم ترحيل هذه الشروط إلى المعيار. وبدلاً من ذلك، يتم تصنيف المشتقة ذات خيارات التسوية على أنها أصل أو التزام مالي إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية سينتج عنها تصنيفها على أنها حقوق ملكية.

(و) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة إعادة شراء الأداة القابلة للتحويل.

(ز) يوفر المعيار إرشادات صريحة حول محاسبة تحديد شروط الأداة القابلة للتحويل لإحداث تحويل مبكر.

(ح) اقترحت مسودة العرض بأنه ينبغي إلغاء الأداة المالية التي تعتبر أداة حقوق ملكية لشركة تابعة عند التوحيد عند الاحتفاظ بها من قبل الشركة الأم، أو عرضها في الميزانية الموصومة الموحدة ضمن حقوق الملكية عندما لا يحتفظ بها من قبل الشركة الأم (كحقوق أقلية منفصلة عن حقوق ملكية الشركة الأم). يقتضي المعيار دراسة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء المجموعة ومالكي الأداة عند تحديد إذا ما كانت المجموعة ككل لديها التزام تد ينشأ عنه التزام مالي. وبمقدار مثل هذا الالتزام، فإن الأداة (أو عنصر الأداة الخاضع للإلتزام) تعتبر التزاماً مالياً في البيانات المالية الموحدة.

(ط) وضح المعيار أن اقترحات الإفصاح في مسودة العرض المرتبطة بأنه لدى تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب التقييم لم تقتض الإفصاح عن حساسية جميع افتراضات التقييم التي لا يدعمها سعر السوق للملاحظ. وبدلاً من ذلك، فإن إفصاح الحساسية يُطلب فقط إذا:

(١) كانت القيمة العادلة ذات حساسية لافتراض محدد؛

(٢) كان سينتج عن الدلائل المعقولة المحتملة للافتراض نتيجة مختلفة بشكل كبير؛ و

(٣) كان الافتراض غير مدعّم بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة.

(ي) بالنسبة للإلتزامات المالية المحددة كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يقتضي المعيار الإفصاح عن قيمة التغير في القيمة العادلة غير المنسوبة إلى التغيرات في سعر لفائدة الأصل. ويغطي هذا الإفصاح مؤشراً حول مقدار التغير في القيمة العادلة الناتج عن التغيرات في المخاطر الائتمانية للإلتزام.

الآراء المعارضة

ال رأي المعارض جيمس. جيه. ليسيزرينج

لراء ١ يختلف السيد ليسيزرينج مع معيار المحاسبة الدولي لأن الإستنتاجات، برأيه، حول محاسبة عقود الشراء الأجلة وخيارات البيع المكتوبة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء المُصدرة التي تتطلب تسوية مادية في مقابل النقد هي غير ملائمة. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يتم الاعتراف بعقود الشراء الأجلة كما لو أن المعاملة المستقبلية قد تمت بالفعل. وبفرض الطريقة فإنه يقتضي أن يتم محاسبة خيار البيع المكتوب كما لو أنه قد تمت ممارسته بالفعل. وينتج عن كلا العددين جمع العقد الأجل المنفصل وخيار البيع المكتوب مع الأسهم المتداولة لإيجاد التزام وهمي.

لراء ٢ إن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر أجل ثابت كنتيجة لعقد أجل لا يتوافق مع محاسبة العقود الأجلة الأخرى. وينتج عن تسجيل التزام للقيمة الحالية لسعر التنفيذ الخاص بالخيار تسجيل التزام لا يتسق مع الإطار حيث أنه لا يوجد التزام حالي لسعر التنفيذ. وفي كلتا الحالتين فإن الأسهم التي تعتبر خاضعة للعقود هي متداولة، لها نفس الحقوق كأي سهم آخرى وينبغي محاسبتها على أنها متداولة. يحق العقد الأجل وعند الخيار تعريف المشتقة وينبغي محاسبتها على أنها مشتقات بدلاً من إيجاد استثناء للمحاسبة المطلوبة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبفرض الطريقة، إذا كانت ميزة الإستراداد متضمنة في أداة حقوق الملكية (مثل، الأسهم الممتازة القابلة للإستراداد) بدلاً من كونها عقد مشتق مستقل، فينبغي محاسبة ميزة الإستراداد على أنها مشتقة.

لراء ٣ ويعترض السيد ليسيزرينج على الإستنتاج بأن خيارات البيع التي تم شراؤها أو خيارات الشراء التي تم شراؤها لعقد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشاء المُصدرة لا تعتبر أصلاً. وتحقق الحقوق التي تم إيجادها من خلال هذه العقود تعريف الأصل وينبغي أن تحاسب على أنها أصول وليس على أنها اقتطاع من حقوق الملكية. وتحقق هذه العقود أيضاً تعريف المشتقات وينبغي أن تحاسب على أنها كذلك بما يتسق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الأمثلة التوضيحية

ترفق هذه الأمثلة بمعايير المحاسبة ٣٢ ولكنها لا تشكل جزءاً منه.

محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة

مثال ١ توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات ١٥-٢٧ ومعايير المحاسبة الدولي ٣٩ على محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

المثال ١: العقود الآجلة لشراء الأسهم

مثال ٢ يوضح المثال عقود دفتر اليومية لعقود شراء الأجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، أو (ج) من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، فقد تم الافتراض بأنه لم يتم دفع أرباح الأسهم على الأسهم الأساسية (أي أن "العائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الأجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة المعادلة للعقد الأجل هي صفر. وتم حساب القيمة المعادلة للعقد الأجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر أجل ثابت.

الإفترضات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الإستحقاق	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١١٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٦ وحدة عملة
السعر الأجل الثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
القيمة الحالية للسعر الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب العقد الأجل	١,٠٠٠
القيمة المعادلة للعقد الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢	٠ وحدة عملة
القيمة المعادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٦,٣٠٠ وحدة عملة
القيمة المعادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

* في هذه الأمثلة المبالغ التقريبية تحدد بوحدة العملة "و. ن."

(١) للتد مقابل التد (التسوية بصافي التد)

مثال ٣ في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الأجل على أسهم المنشأة الخاصة مستم تسويته بصافي التد، أي أنه ليس هناك استلام أو توريد لأسهم المنشأة للخاصة بناء على تسوية العقد الأجل.

في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) لاستلام قيمة عجلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وستم تسوية العقد بصافي التد. تسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية.

١ شباط ٢٠٠٢

سعر السهم عندما تم الإتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢ هي صفر.

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١١٠ وحدة عملة ونتيجة لذلك، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الأجل إلى ٦,٣٠٠ وحدة عملة.

منه	الأصل الأجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة
له	الربح	٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الأجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٦ وحدة عملة. والقيمة العادلة للعقد الأجل هي ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

$$[(١٠٦ \text{ وحدة عملة} \times ١,٠٠٠) - ١٠٤,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}]$$

وفي نفس اليوم، تم تسوية العقد بصافي التد. ولدى المنشأة (أ) لل التزام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) لل التزام بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (ب) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه	الخسارة	٤,٣٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الأجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة - ٦,٣٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

منه	التد	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل التسوية في العقد الأجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صفائي الأسهم).

مثال ٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية سيتم بصافي الأسهم بدلا من صفائي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية العقد الأجل، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) التزام بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب) ولدى المنشأة (ب) التزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صفائي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من الأسهم إلى المنشأة (أ). أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	الأصل الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية سيتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ). وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقا، فإن سعر كل سهم مستفدعه المنشأة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، يكون لدى المنشأة (أ) التزام بنفع ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) ولدى المنشأة (ب) التزام بتوريد ١٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) المتداولة إلى المنشأة (أ) في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
له	الإنترام	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنترام بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة بقيمتها الحالية ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مخصومة باستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٦٤).

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	مصرفو الفائدة	٣,٦٦٠ وحدة عملة
له	الإنترام	٣,٦٦٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإنترام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	مصرفو الفائدة	٣٤٠ وحدة عملة
له	الإنترام	٣٤٠ وحدة عملة

لتستحق الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الإنترام لمبلغ استرداد الأسهم.

تقوم المنشأة (أ) بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) وتقوم المنشأة (ب) بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ).

منه	الإنترام	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية الإنترام باسترداد أسهم المنشأة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

مثال ٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبدلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد إعادة لشراء الأجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وإذا كان أحد بدائل التسوية هو مبدلة النقد بالأسهم (ج) أعلاه، تعترف المنشأة (أ) بالإنترام للالتزام التعاقدي بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحصلب المنشأة (أ) للعقد الأجل على أنه مشتقة.

المثال ٧: العقود الأجلة لبيع الأسهم

مثال ٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لعقود البيع الأجلة على أسهم المنشأة الخاصة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال استلام النقد مقابل الأسهم. ويقتض أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أعلاه). ولتبسيط الشرح، فإنه من المفترض عدم وجود أرباح أسهم منفوعة على الأسهم الأساسية (أي أن "المائد المسجل" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الأجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الأجل هي صفر. وتم حساب القيمة العادلة للعقد الأجلة على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر أجل ثابت.

الإفتراضات

١ شباط ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	تاريخ الاستحقاق
١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
١١٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
١٠٦ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٤ وحدة عملة	السعر الأجل الثابت الذي سيتم استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٠ وحدة عملة	القيمة الحالية للسعر الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢
١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب العقد الأجل
٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الأجل في ١ شباط ٢٠٠٢
(٦,٣٠٠) وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
(٢,٠٠٠) وحدة عملة	القيمة العادلة للعقد الأجل في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(١) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٨ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عدداً مع المنشأة (ب) لدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٤ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لا يطلب أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يتم دفع أو استلام أي نقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه	الخسارة	٦,٣٠٠ وحدة عملة
له	الالتزام الأجل	٦,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الأجل.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه	الالتزام الأجل	٤,٣٠٠ وحدة عملة
له	الربح	٤,٣٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الأجل (أي ٤,٣٠٠ وحدة عملة - ٦,٣٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠ وحدة عملة).

يتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٢,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه	الالتزام الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صفائي الأسهم)

مثال ٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية سيتم بصافي الأسهم بدلاً من صفائي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفسها المبينة في (أ) باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

يتم تسوية العقد بصافي الأسهم. ولدى المنشأة (أ) حق باستلام ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها والتزام بتوريد ما قيمته ١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صفائي ٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٦,٠٠٠ وحدة عملة - ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة) من أسهمها إلى المنشأة (ب)، أي ١٨,٩ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٦ وحدة عملة).

منه الإلتزام الأجل	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل. ويعامل إصدار الأسهم للمنشأة الخاصة على أنه معاملة حقوق ملكية.

(ج) الأسهم مقابل النقد (إجمالي التسوية للمادية)

مثال ١٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ)، باستثناء أن التسوية سيتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم للمنشأة للخصصة. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم مستفعله للمنشأة (أ) في سنة واحدة ثابت عند ١٠٤ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) والتزام بتوريد ١٠٠ من أسهمها في سنة واحدة. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ١ شباط. ولم يتم دفع أو استلام أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الأجل هي صفر. ويحقق العقد الأجل لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بغير توريد الأسهم مقابل النقد.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيود في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد لتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، تستلم المنشأة (أ) ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة نقداً وتورد ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه النقد	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية العقد الأجل.

(د) خيارات التسوية

مثال ١١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد الشراء الأجل أصلاً أو التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعرف المنشأة (أ) بالأصل أو الالتزام العائقي، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد إخراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد القفوية.

المثال ٣: خيار الشراء للأسهم التي تم شراؤها

مثال ١٢ يوضح هذا المثال قيد دفتر اليومية لحق خيار الشراء الذي تم شراؤه على الأسهم الخاصة بالمنشأة والذي سيتم تسويته (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم الخاصة بالمنشأة. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية - راجع (د) أعلاه.

الإفتراسات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق للممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	١٠٤ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٤ وحدة عملة
سعر الممارسة للثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	١٠٢ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة العادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في الخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٣,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة العادلة في الخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٢,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يلزم المنشأة (ب) بالتوريد، وسيطي المنشأة (أ) الحق باستلام القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون

الثاني ٢٠٠٣، إذا مارست المنشأة (أ) الحق، وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. وإذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون سعر السهم عندما يتم الاتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ١٠٢ وحدة عملة يتجاوز سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة ولذلك يكون من غير المجدي اقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق.

منه	أصل خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بخيار الشراء المشتري.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٣,٠٠٠ وحدة عملة، والتي يكون منها ٢,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الجوهرية (١٠٤ وحدة عملة - ١٠٢ وحدة عملة) \times ١,٠٠٠، وتكون ١,٠٠٠ وحدة عملة هي القيمة الزمنية المتبقية.

منه	الخسارة	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٣، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ١٠٤ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى ٢,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية (١٠٤ وحدة عملة - ١٠٢ وحدة عملة) \times ١,٠٠٠، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه	الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

وفي نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تسلم المنشأة (أ) مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه	النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلا من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي:

٢٠٠٣ كانون الثاني

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (أ) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحسب التسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود ربح أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم (الجمالي للتسوية المالية)

مثال ١٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت المنشأة (أ) بتمارس الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر التمارس لكل سهم ثابتا عند ١٠٢ وحدة عملة. وبما أن ذلك، لدى المنشأة (أ) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (أ) بتمارس الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المنفوع مقابل الحق باستلام الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الإعراف بالعملة المدفوعة في حقوق الملكية.

٢٠٠٢ كانون الأول

لم يتم تسجيل أية قيود في ٢٠٠٢ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد الذي يعطى الحق باستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

٢٠٠٣ كانون الثاني

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالجمالي. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من أسهم المنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ١٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال ملاحظة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء أصلاً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد المنشأة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعرف المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة على التسوية على كيفية تسوية العقد الفطرية.

المثال ٤: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

مثال ١٧ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لالتزام خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) بصافي الأسهم، (ج) لو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (د) أدناه.

الإقتراضات

١ شباط ٢٠٠٢	تاريخ العقد
٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)	تاريخ الممارسة

مالك حق الممارسة الطرف المقابل (المنشأة (ب))

١٠٠ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢
١٠٤ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
١٠٤ وحدة عملة	سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣
١٠٢ وحدة عملة	سعر الممارسة الثابت الواجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

١,٠٠٠	عدد الأسهم بموجب عقد الخيار
٥,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢
٣,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للخيار في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢
٢,٠٠٠ وحدة عملة	القيمة المعادلة للخيار في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(١) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ١٨ لنفترض نفس الحقائق كما في المثال (١)٣ أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار شراء مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد اشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، يبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) الحق بالاستلام وعلى المنشأة (أ) التزلم بدفع القيمة العادلة ١٠٠٠ من الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل دفعة نقدية تساوي ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠٢ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له التزلم خيار الشراء	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بخيار الشراء المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه التزلم خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه التزلم خيار الشراء	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من المنشأة (ب)، وبالتالي تنفع المنشأة (أ) بمبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة.

منه التزلم خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية بصافي الأسهم)

مثال ١٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار، كما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ١٠٤,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٤ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من أسهم المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي يعادل ٢,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، أي ١٩,٢ من الأسهم (٢,٠٠٠ وحدة عملة / ١٠٤ وحدة عملة).

منه	ال التزام خيار الشراء	٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تحاسب التسوية على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

مثال ٢٠ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد عدد ثابت من الأسهم واستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا مارست المنشأة (ب) الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً على ١٠٢ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، لدى المنشأة (ب) حق باستلام ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٠٢ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) من النقد، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الالتزام بتوريد عدد ثابت الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. ويتم الاعتراف بالملاوة المستلمة في حقوق الملكية. وبناءً على الممارسة، فقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بمنشأة.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ١,٠٠٠ من الأسهم مقابل ١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة من النقد.

منه	النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٢١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صفائي النقد، صفائي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء التزاماً مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتُعتبر المنشأة (أ) بالالتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال ٥: خيار الشراء المشتري على الأسهم

مثال ٢٢ يوضح المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المشتري على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصفائي النقد، (ب) بصفائي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه).

الإقرارات

تاريخ العقد	١ شباط ٢٠٠٢
تاريخ الممارسة	٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية، أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ الإستحقاق)
مالك حق الممارسة	المنشأة التي تقوم بالإبلاغ (المنشأة (أ))
سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢	١٠٠ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٩٥ وحدة عملة
سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٥ وحدة عملة
سعر الممارسة الثابت للوجب استلامه في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٩٨ وحدة عملة
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	١,٠٠٠
القيمة للعلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢	٥,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة للعلة في الخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢	٤,٠٠٠ وحدة عملة
القيمة للعلة في الخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣	٣,٠٠٠ وحدة عملة

(أ) النقد مقابل النقد (التسوية بصفائي النقد)

مثال ٢٣ في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عدداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (أ) حق البيع، ويلزم المنشأة (ب) بشراء القيمة للعلة ١,٠٠٠ من الأسهم العادية المتدولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ بسعر تنفيذ ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٨ لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الحق. وسيتم تسوية العقد بصفائي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (أ) حقها، فلا توجد أي نفقات. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

يكون السعر لكل سهم عندما يتم الاتفاق على العقد في ١ شباط ٢٠٠٢ هو ١٠٠ وحدة عملة. والقيمة العادلة الأولية للعقد الخيار في ١ شباط ٢٠٠٢ هي ٥,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تدفعها المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. وفي ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة ٩٨ وحدة عملة أقل من سعر السوق لكل سهم ١٠٠ وحدة عملة. ولذلك يكون من غير المجدي اقتصادياً للمنشأة (أ) أن تمارس الخيار. وبمعنى آخر، يكون سعر خيار البيع أعلى من سعر السوق.

منه أصل خيار البيع	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	١٠٢,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بخيار البيع الذي تم شراؤه.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٤,٠٠٠ وحدة عملة، منها ٣,٠٠٠ وحدة عملة هي قيمة جوهرية (٩٨) وحدة عملة - ٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة.

منه الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو ٩٥ وحدة عملة. وانخفضت القيمة العادلة لخيار البيع إلى ٣,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تكون كلها قيمة جوهرية (٩٨) وحدة عملة - ٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠)، لأنه لم يتبقى أي قيمة زمنية.

منه الخسارة	١,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة للخيار.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ) والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥) وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تكف المنشأة (ب) مبلغ صافي يعادل ٣,٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (أ).

منه النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له أصل خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٤ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك للمبينة في (أ) أعلاه، باستثناء:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. وعلماً، تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم للمنشأة (أ) إلى المنشأة (أ)، والمنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهمها (٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (ب)، وبالتالي تقوم المنشأة (ب) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (أ)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٣,٠٠٠ وحدة عملة / ٩٥ وحدة عملة).

منه	حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له	أصل خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المالية)

مثال ٢٥ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة (ب) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (أ) (ناقص ٩٨*١,٠٠٠ وحدة عملة) مقابل ١٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ)، إذا قامت المنشأة (أ) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه	حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل النقد المستلم مقابل الحق بتوريد الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. ويتم الاعتراف بالعملة المنفردة مباشرة في حقوق الملكية. وبناءً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لحد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

لم يتم تسجيل أي قيد في ٣١ كانون الأول لأنه لم يتم دفع أو استلام أي نقد ولأن العقد بتوريد عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالمنشأة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أ).

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (أ) مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم.

منه	النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة
له	حقوق الملكية	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية.

مثال ٢٦ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع أصلًا ماليًا. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر المنشأة (أ) عددًا ثابتًا من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. وتعتبر المنشأة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. ويعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلي.

المثال ٦: خيار البيع للأسهم المكتوبة

مثال ٢٧ يوضح هذا المثال قيود دفتر اليومية لخيار البيع المكتوب على الأسهم الخاصة بالمنشأة والتي سيتم تسويتها (أ) بصافي النقد، (ب) صافي الأسهم، (ج) أو من خلال توريد النقد مقابل الأسهم. وينقلش أيضًا تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أعلاه).

الإفترضات

تاريخ العقد

تاريخ الممارسة

١ شباط ٢٠٠٢

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الشروط الأوروبية،

أي أنه يمكن ممارستها فقط في تاريخ

الاستحقاق)

الطرف المقابل (المنشأة (ب))

مالك حق الممارسة

١٠٠ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ١ شباط ٢٠٠٢

٩٥ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

٩٥ وحدة عملة

سعر السوق لكل سهم في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

٩٨ وحدة عملة

سعر الممارسة الثابت الواجب دفعه في ٣١ كانون الثاني

٢٠٠٣

٩٥ وحدة عملة

القيمة الحالية لسعر الممارسة في ١ شباط ٢٠٠٢

١,٠٠٠

عدد الأسهم بموجب عقد الخيار

٥,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة للخيار في ١ شباط ٢٠٠٢

٤,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة في الخيار ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

٣,٠٠٠ وحدة عملة

القيمة المعادلة في الخيار ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

(١) النقد مقابل النقد (التسوية بصافي النقد)

مثال ٢٨ لنفترض نص الحقائق كما في المثال ٥ (أ) أعلاه باستثناء أن لدى المنشأة (أ) خيار بيع مكتوب على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها خيار بيع مشتري على أسهمها. وتبعاً لذلك، في ١ شباط ٢٠٠٢، تبرم المنشأة (أ) عقداً مع المنشأة (ب) يعطي المنشأة (ب) حق بالإستلام ويلزم المنشأة (أ) بدفع القيمة المعللة ١٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ) اعتباراً من ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣ مقابل ٩٨.٠٠٠ وحدة عملة من النقد (يعني ذلك ٩٨ وحدة عملة لكل سهم) في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس المنشأة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعت. وتسجل المنشأة (أ) قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له التزام خيار البيع	٥,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بخيار البيع المكتوب.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة المعللة لخيار البيع.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه التزام خيار البيع	١,٠٠٠ وحدة عملة
له الربح	١,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل الإنخفاض في القيمة المعللة لخيار البيع.

وفي نص اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي النقد. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨.٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب) وتكون المنشأة (ب) ملزمة بتوريد ٩٥.٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ × ١.٠٠٠) من المنشأة (أ)، وبالتالي تدفع المنشأة (أ) مبلغ صافي ٣.٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب).

منه التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (التسوية بصافي الأسهم)

مثال ٢٩ لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. وتكون قيود دفتر اليومية للمنشأة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء ما يلي:

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فطياً، تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من الأسهم إلى المنشأة (ب)، والمنشأة (ب) ملزمة بتوريد ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) (٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠) إلى المنشأة (أ)، وبالتالي تقوم المنشأة (أ) بتوريد قيمة مبلغ صافي ٣,٠٠٠ وحدة عملة من أسهم المنشأة (أ) إلى المنشأة (ب)، أي ٣١,٦ من الأسهم (٩٥ / ٣,٠٠٠).

منه التزام خيار البيع	٣,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٣,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار. يتم محاسبة إصدار المنشأة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة حقوق ملكية.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المالية)

مثال ٣٠. نفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتوريد مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند ٩٨ وحدة عملة. وتبعاً لذلك، تكون المنشأة (أ) ملزمة بدفع ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة من النقد إلى المنشأة (ب) (٩٨ وحدة عملة \times ١,٠٠٠ مقابل ١,٠٠٠ من الأسهم المتداولة الخاصة بالمنشأة (أ))، إذا قامت المنشأة (ب) بممارسة الخيار. وتقوم المنشأة (أ) بتسجيل قيود دفتر اليومية التالية:

١ شباط ٢٠٠٢

منه النقد	٥,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية	٥,٠٠٠ وحدة عملة

لإعتراف بملاوة الخيار ٥,٠٠٠ وحدة عملة المستلمة في حقوق الملكية.

منه حقوق الملكية	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة
له الالتزام	٩٥,٠٠٠ وحدة عملة

لإعتراف بالقيمة الحالية للالتزام بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة، أي ٩٥,٠٠٠ على أنها التزام.

٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

منه مصروف الفائدة	٢,٧٥٠ وحدة عملة
له الالتزام	٢,٧٥٠ وحدة عملة

لتمسح الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الالتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣

منه مصروف الفائدة	٢٥٠ وحدة عملة
له الالتزام	٢٥٠ وحدة عملة

لتمسح الفائدة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية على الالتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس المنشأة (ب) خيار البيع ويتم تسوية العقد بالإجمالي. تكون المنشأة (أ) ملزمة بتوريد ٩٨,٠٠٠ وحدة عملة نقداً إلى المنشأة (ب) مقابل ما قيمته ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة (٩٥ وحدة عملة \times ١,٠٠٠).

منه الالتزام	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة
له النقد	٩٨,٠٠٠ وحدة عملة

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

مثال ٣١ إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار البيع المكتوب التزاماً مالياً. وإذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، فتعترف المنشأة (أ) بالتزام الإلتزام التعاقدى بتوريد النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب المنشأة (أ) خيار البيع على أنه التزام مشتق.

المنشآت مثل صناعات الإستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسماله للمساهم به حقوق ملكية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢

المثل ٧: المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية

مثال ٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت مثل صناعات الإستثمار المشترك التي ليس لديها حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
١,٧١٨	٢,٩٥٦	الإيرادات
(٦١٤)	(٦٤٤)	المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)
١,١٠٤	٢,٣١٢	الأرباح من الأنشطة التشغيلية
(٤٧)	(٤٧)	- تكاليف التمويل - تكاليف التمويل الأخرى
(٥٠)	(٥٠)	- التوزيعات على أصحاب الوحدات الاستثمارية
<u>١,٠٠٧</u>	<u>٢,٢١٥</u>	التغير في صافي الأصول المنسوب إلى أصحاب الوحدات الاستثمارية

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٩

٢٠٠٩	٢٠٠٨
وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول	
٩١,٣٧٤	٧٨,٤٨٤
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (١)	
مجموع الأصول غير المتداولة	
١,٤٢٢	١,٧٦٩
الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (١)	
مجموع الأصول المتداولة	
٩٢,٧٩٦	٨٠,٢٥٣
الالتزامات	
٦٤٧	٦٦
الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (١)	
مجموع الالتزامات المتداولة	
٢٨٠	١٣٦
الالتزامات غير المتداولة باستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (١)	
صافي الأصول المنسوبة إلى أصحاب الوحدات الإستثمارية	
٢٨٠	١٣٦
٩١,٨٦٩	٨٠,٠٥١

المثال ٨: المنشآت التي لها بعض حقوق الملكية

مثال ٣٢ يوضح المثال التالي صيغة بيان الدخل والميزانية العمومية التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت التي لا تكون أسهم راسماليها عبارة عن حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأن على المنشأة التزام بسداد أسهم راس المال عند الطلب. ومن الممكن استخدام صيغ أخرى.

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٤٩٨	٤٧٢	الإيرادات
(٣٩٦)	(٣٦٧)	المصاريف (المصنفة حسب طبيعتها أو وظائفها)
١٠٢	١٠٥	الأرباح من الأنشطة التشغيلية
(٤)	(٤)	- تكاليف التمويل - تكاليف التمويل الأخرى
(٥٠)	(٥٠)	- التوزيعات على الأعضاء
٤٨	٥١	التغير في صافي الأصول المنسوب إلى الأعضاء

الميزانية العمومية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠١

٢٠٠٠	٢٠٠١	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
		الأصول
	٨٣٠	الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١) ٩٠٨
٨٣٠	٩٠٨	مجموع الأصول غير المتداولة
٣٥٠	٣٨٣	الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
٣٥٠	٣٨٣	مجموع الأصول المتداولة
١,١٨٠	١,٢٩١	مجموع الأصول
		الالتزامات
٣٣٨	٣٧٢	الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب
(٤٩٩)	(٥٧٤)	مجموع الالتزامات المتداولة
٦٨١	٧١٧	مجموع الأصول مطروحا منها الالتزامات المتداولة
١٩٦	١٨٧	الالتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١)
(١٩٦)	(١٨٧)	
		الاحتياطيات (١)
٤٨٥	٥٣٠	الاحتياطيات مثل احتياطي إعادة التقييم، الأرباح المحتجزة... الخ
٤٨٥	٥٣٠	
٦٨١	٧١٧	
		إشعار التذكير - مجموع حصص الأعضاء
١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب
٤٨٥	٥٣٠	الاحتياطيات
٦٤٦	٧٣٢	

(١) في هذا المثال، لا تمتلك الحق في تسليم حصص من إحتياطياتها لأعضائها.

محاسبة الأدوات المالية المركبة

المثال ٩: فصل الأداة المالية المركبة عند الإعراف الأولى

مثال ٣٤ تصف الفقرة ٢٨ كيفية فصل عناصر الأداة المالية المركبة من قبل المنشأة عند الإعراف الأولى. ويوضح المثال التالي كيفية حصول للفصل.

مثال ٣٥ تصدر المنشأة ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بقيمة اسمية ١.٠٠٠ وحدة عملة لكل سند، بحيث تسلي إجمالي عوائد بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنوياً في مبلغ متأخرة المداد بسعر فائدة سنوي اسمي مقداره ٦%. ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت، حتى تاريخ الاستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو ٩%.

مثال ٣٦ يتم قياس عنصر الإلتزام أولاً، ويتم تحديد الفرق بين عوائد إصدار السند والقيمة العادلة للإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة الحالية لعنصر الإلتزام باستخدام معدل خصم نسبته ٩%، وهو سعر الفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

وحدة عملة	
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في	١,٥٤٤,٣٦٧
نهاية الثلاث سنوات	
القيمة الحالية للفائدة - ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع سنوياً في مبلغ	٣٠٣,٧٥٥
متأخرة للمداد ثلاث سنوات	
إجمالي عنصر الإلتزام	١,٨٤٨,١٢٢
عنصر حقوق الملكية (من خلال الاقتطاع)	١٥١,٨٧٨
عوائد إصدار السند	٢,٠٠٠,٠٠٠

المثال ١٠: فصل الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة

مثال ٣٧ يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة ٣١ على فصل عناصر الإلتزام وحقوق الملكية في الأداة المالية المركبة ذات الميزات المشتقة الضمنية المتعددة.

مثال ٣٨ نفترض أن العوائد المستلمة عند إصدار سند قابل للإستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة ٦٠ وحدة عملة. وتكون قيمة السند المشابه بدون خيار الشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي ٥٧ وحدة عملة. وبناءاً على نموذج تسعير الخيارات، تم تحديد قيمة ميزة الشراء الضمنية بالنسبة للمنشأة في السند المشابه بدون خيار تحويل حقوق الملكية هي ٢ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لعنصر الإلتزام بموجب الفقرة ٣١ هي ٥٥ وحدة عملة (٥٧ وحدة عملة - ٢ وحدة عملة) والقيمة المخصصة لعنصر حقوق الملكية هي ٥ وحدة عملة (٦٠ وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة).

المثال ١١: إعادة شراء أداة قبيلة للتحويل

مثال ٣٩ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة لإعادة شراء الأداة القبيلة للتحويل. ومن أجل التبسيط فإنه يفترض، في البداية، أن المبلغ الاسمي للأداة يساوي المبلغ المسجل الإجمالي لعناصر الالتزام وحقوق الملكية الخاصة بها في البيانات المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. وكذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الإعتبارات الضريبية من المثال.

مثال ٤٠ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية ١٠٠٠ وحدة عملة يستحق في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٨. وسند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عالية للمنشأة (أ) بسعر تحويل قيمته ٢٥ وحدة عملة لكل سهم. ويستحق دفع الفائدة نقداً بشكل نصف سنوي. وفي تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ١٠ سنوات ويحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ١١%.

مثال ٤١ في البيانات المالية للمنشأة (أ)، تم تخصيص المبلغ المسجل لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:

وحدة عملة

عناصر الالتزام

القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة،

٥٩٧

مخصومة بنسبة ١١%

القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ١٠ سنوات،

٣٤٣

مخصومة بنسبة ١١%، ومتراكمة بشكل نصف سنوي.

٩٤٠

عناصر حقوق الملكية

(الفرق بين إجمالي العوائد بقيمة ١,٠٠٠ وحدة عملة وقيمة ٩٤٠ وحدة

٦٠

عملة المخصصة أعلاه)

إجمالي العوائد

١,٠٠٠

مثال ٤٢ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٤، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٣ تقدم المنشأة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل ١,٧٠٠ وحدة عملة، والذي يقبله المالك. وفي تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون المنشأة (أ) قد أصدرت دين غير قابل للتحويل مدته ٥ سنوات يحمل سعر فائدة اسمي بنسبة ٨%.

مثال ٤٤ يتم تخصيص سعر إعادة الشراء كما يلي:

الفرق	المبلغ المسجل	القيمة العادلة	عنصر الإلتزام
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
	٣٧٧	٤٠٥	القيمة الحالية لعشر دفعات فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة ٥٠ وحدة عملة، مخصومة بنسبة ١١% و ٨% على التوالي
	٥٨٥	٦٧٦	القيمة الحالية لمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة خلال ٥ سنوات، مخصومة بنسبة ١١% و ٨%، متركبة بشكل نصف سنوي، على التوالي
(١١٩)	٩٦٢	١,٠٨١	عنصر حقوق الملكية
(٥٥٩)	٦٠	٦١٩	الإجمالي
(٦٧٨)	١,٠٢٢	١,٧٠٠	

(أ) يمثل هذا المبلغ الفرق بين مبلغ القيمة العادلة المخصص لعنصر الإلتزام وسعر إعادة الشراء بقيمة ١,٧٠٠ وحدة عملة.

مثال ٤٥ تعترف المنشأة (أ) بإعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:

٩٦٢ وحدة عملة	منه عنصر الإلتزام
١١٩ وحدة عملة	منه مصروف تسوية الدين (بيان الدخل)
١,٠٨١ وحدة عملة	له النقد
	للاعتارف بإعادة شراء عنصر الإلتزام.
٦١٩ وحدة عملة	منه حقوق الملكية
٦١٩ وحدة عملة	له النقد

للاعتارف بالنقد المدفوع مقابل عنصر حقوق الملكية.

مثال ٤٦ يبقى عنصر حقوق الملكية على أنه حقوق الملكية، ولكن يمكن أن ينقل من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى بند سطر آخر.

المثال ١٢: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحد على التحويل المبكر

مثال ٤٧ يوضح المثال التالي كيفية محاسبة المنشأة للمقابل الإضافي المدفوع عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحد على التحويل المبكر.

مثال ٤٨ في ١ كانون الثاني ١٩٩٩، أصدرت المنشأة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة ١٠% وبقيمة اسمية هي ١,٠٠٠ وحدة عملة بنض الشروط المذكورة في المثال ١١. في ١ كانون الثاني ٢٠٠٠، ومن أجل حد المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض المنشأة (أ) من سعر التحويل إلى ٢٠ وحدة عملة إذا تم تحويل سند الدين غير المضمون قبل ١ آذار ٢٠٠٠ (أي خلال ٦٠ يوما).

مثال ٤٩ نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالمنشأة (أ) في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط هو ٤٠ وحدة عملة لكل سهم. ويتم حساب القيمة المعلقة للمقابل المتزايد المدفوع من قبل المنشأة (أ) كما يلي:

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل المعلقة:

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	<u>٢٠ وحدة عملة لكل سهم</u>
عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند التحويل	<u>٥٠ سهم</u>

عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل الأصلية:

المبلغ الإسمي	١,٠٠٠ وحدة عملة
سعر التحويل الجديد	<u>٢٥ وحدة عملة لكل سهم</u>
عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>٤٠ سهم</u>
عدد الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>١٠ سهم</u>
قيمة الأسهم العادية المتزايدة التي يتم إصدارها عند التحويل	<u>٤٠٠ وحدة عملة</u>
٤٠ وحدة عملة لكل سهم × ١٠ سهم متزايدة	

مثال ٥٠ يتم الاعتراف بالمقابل المتزايد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة على أنها خسارة في حساب الربح أو الخسارة.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستقبلية من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفترات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضاً كيف أن فترات الإجماع والإصاح في التفسيرات المستقبلية ٥ و ١٦ و ١٧ ومسودة التفسير (٢٤د)، ومتطلبات الإصاح المشمولة سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٢٩، قد تم دمجها في النسخة الحالية من معيار المحاسبة الدولي ٢٢.

تكون جميع الإشارات إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٢، باستثناء ما هو مشار إليه.

الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢
الهدف	١،٢،٣	٢٥	٢٩	٤٩	٦٣
١	٤،٥	٢٦	٣٠	٥٠	٦٤
٢	لا يوجد	٢٧	لا يوجد	٥١	٦٥
٣	لا يوجد	٢٨	٣١	٥٢	٦٦
٤	٧	٢٩	٣٢	٥٣	لا يوجد
٥	١١	٣٠	٣٥	٥٤	لا يوجد
٦	١٣	٣١	٣٦	٥٥	لا يوجد
٧	١٤	٣٢	٤٠	٥٦	٦٧
٨	تطبيق ٧	٣٣	٤٢	٥٧	٦٨
٩	تطبيق ١٥	٣٤	٤٣	٥٨	٦٩
١٠	تطبيق ١٦	٣٥	٤٤	٥٩	٧٠
١١	تطبيق ١٠	٣٦	٤٥	٦٠	٧١
١٢	تطبيق ١١	٣٧	٤٦	٦١	لا يوجد
١٣	تطبيق ١٢	٣٨	٤٧	٦٢	٧٢
١٤	تطبيق ٢٠	٣٩	٤٨	٦٣	٧٣
١٥	تطبيق ٨	٤٠	٤٩	٦٤	٧٤
١٦	لا يوجد	٤١	٥٠	٦٥	٧٥
١٧	تطبيق ٢٩	٤٢	٥٧، ٥١	٦٦	٧٦
١٨	١٥	٤٣	٥٢	٦٧	٧٧
١٩	١٨	٤٣ (١)	٥٦	٦٨	٧٨
٢٠	١٩، ١٧ (١)	٤٤	٥٣	٦٩	٧٩
٢١	١٧، ١٦ جزء	٤٥	٥٤	٧٠	٨٠
٢٢	١٨ (١)	٤٦	٥٥	٧١	٨١
٢٣	٢٨	٤٧	٦٠	٧٢	لا يوجد
٢٤	استنتاج ٢٢	٤٨	٦٢	٧٣	٨٢

الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة	الفقرة الحالية
٧٤	٨٣	٩٥	٩٧،٩٦	(أ) ٢٢	تطبيق ٣٠
٧٥	٨٤	٩٦	٩٧،٩٦	(أ) ٢٣	تطبيق ٣١
٧٦	٨٥	(أ) ١	تطبيق ١	(أ) ٢٤	مثال ٣٦- مثال ٣٤
٧٧	٩٠،٨٦	(أ) ٢	تطبيق ٢	(أ) ٢٥	تطبيق ٣٩
٧٨	٨٧	(أ) ٣	تطبيق ٣	(أ) ٢٦	لا يوجد
٧٩	٩٣،٩٢	(أ) ٤	تطبيق ٤	(أ) ٢٧	لا يوجد
٨٠	معار ٣٩ (جزء) تطبيق ٦٩	(أ) ٥	تطبيق ٥	تفسير ٥،٥-	٢٥
٨١	معار ٣٩ تطبيق ٧١ معيار ٧٢ تطبيق	(أ) ٦	تطبيق ٩	تفسير ٥،٦-	٢٥
٨٢	معار ٣٩ تطبيق ٦٤ معيار ٣٩ تطبيق ٧٤	(أ) ٧	تطبيق ١٣	تفسير ١٦،٤-	٣٣
٨٣	لا يوجد	(أ) ٨	تطبيق ١٤، (جزء)	تفسير ١٦،٥-	٣٣
٨٤	لا يوجد	(أ) ٩	تطبيق ١٦	تفسير ١٦،٦-	٣٤
٨٥	٩١	(أ) ١٠	تطبيق ١٧	تفسير ١٦،٧-	٣٤
٨٦	٨٨	(أ) ١١	تطبيق ١٨	تفسير ١٧،٥-	لا يوجد
٨٧	٨٩،٨٦	(أ) ١٢	تطبيق ١٩	تفسير ١٧،٦-	٣٥،٣١
٨٨	لا يوجد	(أ) ١٦	تطبيق ٢٣	تفسير ١٧،٧-	٣٨
٨٩	لا يوجد	(أ) ١٧	تطبيق ٢٤	تفسير ١٧،٨-	٣٨
٩٠	لا يوجد	(أ) ١٨	لا يوجد	تفسير ١٧،٩-	٣٩
٩١	لا يوجد	(أ) ١٩	تطبيق ٦	تفسير - (د) ٢٤،٦	١٨
٩٢	لا يوجد	(أ) ٢٠	تطبيق ٢٥،١٩	تفسير - ١٦٦،٣٩	لا يوجد
٩٣	لا يوجد	(أ) ٢١	تطبيق ٢٦	تفسير ١٦٧،٣٩-	٩٢،٦١
٩٤	(أ) ٩٤			تفسير ٧٠،٣٩-	٩٤

معار المحاسبة الدولي ٣٣

حصّة السهم من الأرباح

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

الفقرات ملقمة ١-ملقمة ٣

١
٤-٢
٨-٥
٦٣-٩
٢٩-٩
١٨-١٢
٢٩-١٩
٦٣-٣٠
٣٥-٣٣
٤٠-٣٦
٦٣-٤١
٦٥-٦٤
٦٩-٦٦
٧٣-٧٠
٧٤
٧٦-٧٥

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

الهدف

النطاق

تعاريف

الفيلس

حصة السهم من الأرباح الأساسية

الأرباح

حصة السهم

حصة السهم من الأرباح المخفضة

الأرباح

حصة السهم

الأسهم العادية محتملة للتخفيض

التعديلات بالثر رجعي

العرض

الإفصاح

تاريخ التطبيق

سحب بيانات أخرى

الملاحق

أ التطبيقات الإرشادية

ب التعديلات على بيانات أخرى

مصالفة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣

أساس الاستنتاجات

أمثلة توضيحية

جدول التوافق

إن معدل المحاسبة الدولي رقم ٢٢ "حصة السهم من الأرباح" مبين في الفقرة ١-٧٦. تتساوى جميع الفقرات في التفسير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معدل المحاسبة الدولي رقم ٢٢ في سياق الهدف منه متقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أسساً لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" (المصدر عام ١٩٩٧) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُفضل التطبيق المبكر. ويحل المعيار أيضا محل التفسير رقم ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم".

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٣

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٣ المنقح هذا كجزء من مشروعه المنطوق بإدخال التصديقات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ المشروع في ضوء التسلّلات والانتقادات التي لُحيت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحديثات أخرى.

مقدمة ٣ كان الهدف الرئيسي للمجلس فيما يخص معيار المحاسبة الدولي ٣٣ هو إجراء مراجعة محدودة لتقديم إرشادات إضافية وأمثلة توضيحية حول بعض القضايا المعقدة المنتقاة، مثل آثار الأسهم المشروطة لقبلة للإصدار، والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات لزميلة، وأدوات حقوق الملكية المشتركة، وخيارات البيع المكتوبة، وخيارات الشراء والبيع المشتركة، والأدوات القابلة للتحويل إلزاميا. ولم يعد المجلس النظر في المنهج الأساسي في تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣.

معايير المحاسبة الدولي ٣٣

حصة السهم من الأرباح

الهدف

١ إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المشروع، وبالرغم من أن البيانات الخاصة بحصة السهم من الأرباح لها محددات بسبب اختلاف السجلات المحاسبية المستخدمة لتحديد "الأرباح" فإن المقام المحدد بشكل متماثل يحسن عملية الإفصاح المالي، ويركز المعيار على حساب مقام حصة السهم من الأرباح.

النطاق

٢ يطبق هذا المعيار من قبل المشاريع التي يتم تداول أسهمها العلنية أو أسهمها العلنية المحتملة من قبل الجمهور ومن قبل المشاريع التي هي في طور إصدار أسهم علنية أو أسهم علنية محتملة في أسواق الأوراق المالية العامة.

٣ على المنشأة التي قامت بالإفصاح عن الربح لكل سهم أن تصب وتفصح عن الربح لكل سهم بما يتفق مع هذا المعيار.

٤ عندما يتم عرض البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة التي أعدت بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" يجب عرض الإفصاحات التي يقتضيها هذا المعيار فقط على أساس المعلومات الموحدة. إن المنشأة التي تختار الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح على أساس بياناتها المالية المنفصلة ينبغي أن تعرض المعلومات حول حصة السهم من الأرباح تلك فقط في متن بيان الدخل المنفصل الخاص بها. ولا يمكن للمنشأة عرض هذه المعلومات عن حصة السهم من الأرباح في البيانات المالية الموحدة.

تعاريف

٥ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها:

زيادة نخل الأسهم زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخصمات نتيجة لفترض أنه يتم تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العلنية بعد تلبية شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة اتفاقية لإصدار الأسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.

الأسهم العلنية المشروطة القابلة للإصدار أسهم علنية قابلة للإصدار مقابل مبلغ نقدي ضئيل أو بدون مقابل أو لقاء مقابل آخر عند تلبية شروط محددة في اتفاقية الأسهم المشروطة.

تراجع نخل الأسهم انخفاض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخصمات

نتيجة افتراض أنه يتم تحويل الأوقات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمقات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.

الخيارات والضمقات وما يماثلها هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.

السهم العادي هو أداة حقوق ملكية ذات مرتبة ثنائية بالتسوية لكافة أدوات حقوق الملكية الأخرى.

السهم العادي المحتمل هو أداة مالية أو عقد آخر قد يعطي لحامله الحق في الأسهم العادية.

حقوق شراء الأسهم أو الخيارات هي أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية. بسعر محدد في الفترة الممنوحة.

٦ تشارك الأسهم العادية في صافي الربح للفترة بعد أنواع الأسهم الأخرى فقط مثل الأسهم الممتازة، ومن الممكن أن يكون للمشروع أكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. أما الأسهم من ذات الفئة فلها نص الحقوق في استلام أرباح الأسهم.

٧ أمثلة على الأسهم العادية المحتملة:

(أ) أدوات الدين أو حقوق الملكية بما في ذلك الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية؛

(ب) حقوق شراء الأسهم والخيارات؛

(ج) الأسهم التي يتم إصدارها عند تحقيق شروط معينة ناتجة عن ترتيبات تعقدية مثل شراء منشأة أعمال أو أصول أخرى.

٨ المصطلحات قتالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". تستخدم في هذا المعيار وفقاً للمعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من المعيار ٣٢، ما عدا ما دون بطريقة أخرى. عرف المعيار ٣٢ الأدوات المالية، الأصول المالية، والائتمالات المالية، أدوات حقوق الملكية والقيمة العادلة، وأسدرت توجيهاتها بتطبيق هذه التعاريف.

القياس

حصة السهم من الأرباح الأساسية

٩ على المنشأة أن تحسب الربح الأساسي لكل مبلغ سهم للربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم و، إذا تم عرض الربح أو الخسارة من العنيت الثابتة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

١٠ يجب حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للفترة للعقد إلى حصة الأسهم العادية للمنشأة الأم (بسط المقام) على المحل الموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة (المقام) خلال الفترة.

١١ إن الهدف من المعلومات حول حصة السهم من الأرباح الأساسية هو إيجاد قبيل لتوفد كل سهم عادي في الشركة الأم في أداء المنشأة خلال فترة الإبلاغ.

الأرباح

١٢ لغرض حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، تكون المبالغ المنسوبة إلى حامي الأسهم العادية في الشركة الأم فيما يتعلق بما يلي:

- (أ) الربح أو الخسارة من الصلوات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم؛ و
- (ب) الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم.

هي المبالغ في البندين (أ) و (ب) المحملة لمبالغ أرباح الأسهم الممتازة ما بعد الضريبة، والفروق الناشئة عن تسوية الأسهم الممتازة، والآثار المشابهة الأخرى للأسهم الممتازة المصنفة على أنها حقوق ملكية.

١٣ كافة بنود الإيرادات والمصروفات لحاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال فترة، بما في ذلك مصروف الضريبة ويتم تضمين الأرباح على الأسهم الممتازة المصنفة على أنها التزامات في تحديد الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى حامي الأسهم العادية في الشركة الأم. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية").

١٤ إن مبلغ ما بعد الضريبة للأسهم الممتازة الذي يتم خصمه من صافي الربح للفترة هو كما يلي:

- (أ) مبلغ ما بعد الضريبة لأية لأسهم ممتازة غير تراكمية محملة فيما يتعلق بالفترة؛ و
- (ب) كامل مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة المطلوبة للأسهم الممتازة التراكمية عن الفترة سواء أعلن عنها أم لم يعلن. إن مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الفترة لا يشمل على مبلغ توزيعات الأرباح الممتازة عن الأسهم الممتازة التراكمية المدفوعة أو المعلقة خلال الفترة الحالية عن فترات سابقة.

١٥ يشار في بعض الأحيان إلى الأسهم الممتازة التي ينتهي عنها أرباح سهم أولية متكنية لتعويض المنشأة عن بيع الأسهم الممتازة بخصم معين، أو لأرباح سهم تزيد عن مستوى السوق في فترات لاحقة لتعويض المستثمرين عن شراء أسهم ممتازة بعلوة معينة، على أنها أسهم ممتازة ذات معدلات متزايدة. ويتم إطفاء أي خصم أو علاوة بإصدار أصلية على الأسهم الممتازة ذات معدلات متزايدة للأرباح المحتجزة باستعمال طريقة الفقدان الفعالة ويتم معملتها على أنها أرباح أسهم ممتازة لأغراض حساب حصة السهم من الأرباح.

١٦ ويمكن إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض عطاء من المنشأة إلى المالكين. وتمثل زيادة القيمة المعلقة للمقابل المدفوع لحاملي الأسهم الممتازة عن المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عائدًا لحاملي الأسهم الممتازة وتكلفة على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ في حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لحاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٧ يمكن أن تحدث المنشأة على التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال إجراء تعديلات موافقة على بنود التحويل الأصلية أو دفع مقابل إضافي. إن الزيادة في القيمة للعائلة للأسهم العادية

لو المقلب الأخر المدفوع عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب بنود التحويل الأصلية تعتبر عقدا لحاملي الأسهم الممتازة، ويتم خصمها في حساب الربح أو الضارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

١٨ إن أية زيادة في المبلغ المسجل للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع لتسويتها يتم إضافتها في حساب الربح أو الضارة المنسوبة لحاملي الأسهم العادية في الشركة الأم.

حصلة السهم

١٩ من أجل حساب حصلة السهم من الأرباح الأصلية يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية للقائمة خلال الفترة.

٢٠ يعكس المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة حقيقة أن مبلغ راسمال المساهمين ربما يكون قد تغير خلال الفترة نتيجة لزيادة أو انخفاض عدد الأسهم القائمة في أي وقت، ويمثل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة هو العدد للأسهم العادية القائمة في بداية الفترة، معدلا بمقدار عدد الأسهم العادية التي أعيد شراؤها أو إصدارها خلال الفترة مضروباً بعامل وزن زمني، وعامل الوزن الزمني هو عدد الأيام التي تكون خلالها الأسهم المحددة قائمة كنسبة من إجمالي عدد الأيام في الفترة، وفي بعض الحالات من المناسب استخدام تقريب معدل المعدل الموزون.

٢١ في معظم الحالات يتم إدخال الأسهم في المعدل الموزون لعدد الأسهم من تاريخ استحقاق إستلام الثمن (الذي هو عادة تاريخ إصدارها)، مثال ذلك :

- (أ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عندما يكون النقد مستحق للإستلام؛
- (ب) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة عند إعادة الإستثمار الإختياري لأرباح الأسهم العادية أو الممتازة في تاريخ دفع أرباح الأسهم؛
- (ج) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة نتيجة لتحويل أداة دين إلى سهم عادية في التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛
- (د) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة بدلا من الفقد أو المبلغ الأصلي لأدوات مالية أخرى في التاريخ الذي يتوقف فيه استحقاق الفائدة؛
- (هـ) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة مقابل تسديد إلتزام على المشروع في تاريخ التسديد؛
- (و) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كتمن لامتلاك أصل عدا عن النقد في التاريخ الذي يتم فيه الإعتراف بالامتلاك؛ و
- (ز) يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة لتقديم خدمات للمشروع عند تقديم الخدمات.

في هذه الحالة وفي الحالات الأخرى يتم تحديد توقيت إدخال الأسهم العادية حسب الأحكام والشروط الخاصة بإصدارها، ويجب الأخذ في الإعتبار محتوى أي عقد له علاقة بالإصدار.

٢٢ يتم إدخال الأسهم العادية الصادرة كجزء من ثمن الشراء في ضم الأعمال التي هي عبارة عن امتلاك في المعدل الموزون لعدد الأسهم في تاريخ الامتلاك. لأن المنشأة المملوكة تتخل منتاج في قائمة إيراداتها الربح والخسارة للمنشأة المملوكة من ذلك التاريخ.

٢٣ يتم تضمين الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل أداة قابلة للتحويل إلزاميا في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية من تاريخ إبرام العقد.

٢٤ تتم معاملة الأسهم المشروطة القابلة للإصدار على أنها متداولة ويتم تضمينها في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية فقط من تاريخ استيفاء جميع الشروط الضرورية (أي تكون الأحداث قد وقعت). إن الأسهم التي تكون قابلة للإصدار فقط بعد مرور الوقت لا تكون أسهم قابلة للإصدار بشكل مشروط، لأن مرور الوقت يعتبر أمرا مؤكدا.

٢٥ [تم إلغاؤها]

٢٦ يجب تعطيل المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية للقائمة خلال الفترة ولكافة الفترات المعروضة بالنسبة للأحداث، عدا عن تحويل الأسهم العادية المحتملة، التي أفت إلى تغيير عدد الأسهم العادية للقائمة بدون أحداث تغيير مقابل في الموارد.

٢٧ يمكن إصدار سهم عادية أو تخفيض عدد الأسهم القائمة بدون إجراء تغيير مقابل في الموارد، والأسئلة على ذلك تشمل ما يلي:

(أ) الرسملة أو سهم المنحة (تُعرف في بعض البلدان بأرباح موزعة على شكل سهم)؛

(ب) عنصر المنحة في أي إصدار آخر، مثال ذلك عنصر المنحة في حقوق إصدار سهم للمساهمين الحاليين؛

(ج) تجزئة الأسهم؛ و

(د) تجزئة سهم عكسية (توحيد الأسهم).

٢٨ عند إجراء رسملة أو إصدار سهم منحة أو تجزئة سهم يتم إصدار سهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافي، وعلى ذلك يتم زيادة عدد الأسهم العادية للقائمة بدون زيادة في الموارد، ويتم تعديل عدد الأسهم العادية للقائمة قبل هذا الإجراء بمقدار التغيير النسبي في عدد الأسهم العادية القائمة كما لو أن هذا الإجراء حدث في أول بداية الفترة الأولى الواردة في التقرير، فعلى سبيل المثال في إصدار سهم منحة على أساس سهمين لكل سهم يتم ضرب عدد الأسهم القائمة قبل الإصدار في عامل مقداره ثلاثة للحصول على العدد الإجمالي الجديد للأسهم أو بعامل مقداره اثنان للحصول على عدد الأسهم الإضافية.

٢٩ إن توحيد الأسهم العادية يقلل عموما من عدد الأسهم العادية المتداولة دون انخفاض مقابل في الموارد. ولكن عندما يتمثل الأثر الإجمالي في إعادة شراء الأسهم بالقيمة العادلة، فإن الانخفاض في عدد الأسهم العادية المتداولة يكون نتيجة انخفاض مقابل في الموارد. ومن الأمثلة على ذلك توحيد الأسهم وجمعها مع أرباح سهم خلسة. يتم تعديل عدد المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة

للفترة التي تحدث فيها المعاملة المختلطة بما يتناسب والانخفاض في عدد الأسهم العادية من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بأرباح الأسهم الخاصة.

حصة السهم من الأرباح المخفضة

٣٠ على المنشأة أن تحسب الربح المخفض لكل مبلغ سهم الربح أو الخسارة الموزعة على حاملي الأسهم العادية للمنشأة الأم، و، إذا تم عرض الربح أو الخسارة من عمليات التهيئة الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

٣١ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، والمحل للموزون لعدد الأسهم العادية المتداولة، لجميع تأثيرات التخفيض المحتملة على الأسهم العادية.

٣٢ إن حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتفق مع حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية - للتزويد بقياس الفائدة لكل من الأسهم العادية في تمثيل المنشأة - مع الأخذ في الاعتبار تأثير كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض التي كانت قائمة خلال الفترة، كنتيجة:

(أ) تتم زيادة صافي ربح الفترة للعقد للأسهم العادية بمقدار مبلغ ما بعد الضريبة الخالص بتوزيعات أرباح الأسهم والفائدة المحترف بها خلال الفترة المتعلقة بأرباح الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض وتعديله بمقدار أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنتج من تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ب) تتم زيادة المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية القائمة بمقدار المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية الإضافية التي ستكون قائمة على افتراض تحويل كافة الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

الأرباح

٣٣ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، يجب على المنشأة تعديل الربح أو الخسارة على حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، كما هو محسوب طبقاً للفقرة (١٢) يجب تعديله بمقدار تأثيرات ما بعد الضريبة لما يلي:

(أ) أية توزيعات أرباح للأسهم العادية المحتملة لاقبلة للتخفيض التي خصمت للوصول إلى صافي الربح للعقد لحملة الأسهم العادية كما هو محسوب طبقاً للفقرة ١٢؛

(ب) الفائدة المحترف بها خلال الفترة للأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض؛ و

(ج) أية تغييرات أخرى في الإيرادات أو المصروفات التي ستنتج عن تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض.

٣٤ بعد تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية، البنود التي تم تعريفها في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) التي لا تظهر مرة أخرى. وبدلاً من ذلك سيكون للأسهم العادية الجديدة الحق في المشاركة في الربح أو الخسارة إلى حملة الأسهم العادية للمنشأة الأم، المحسوبة طبقاً للفقرة (١٢) لذلك يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حاملي الأسهم العادية في الشركة الأم المحسوبة وفقاً للفقرة ١٢ للبنود المحددة في الفقرة ٣٣ (أ)-(ج) ولية ضرائب ذات علاقة. وتشمل المصاريف المرتبطة بالأسهم

العادية المحتملة تكاليف المعاملة والخصومات المصوبة وفقاً لطريقة الفائدة الفعلية (انظر الفترة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والتقدير"، كما هو منقح في العلم ٢٠٠٣).

٣٥ قد يؤدي تحويل بعض الأسهم العادية المحتملة إلى تغييرات مترتبة على ذلك في الإيرادات والمصروفات الأخرى، فعلى سبيل المثال قد يؤدي التخفيض في مصروف الفائدة المتعلق بالأسهم العادية المحتملة والزيادة الناتجة عن ذلك في صافي الربح للفترة إلى زيادة في المصروف المتعلق بخطة المشاركة في الربح غير الاختيارية للموظفين، ومن أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة للفترة لأية تغييرات مترتبة في الإيرادات أو المصروفات.

حصة السهم

٣٦ من أجل حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة يجب أن يكون عدد الأسهم العادية هو المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية محسوب طبقاً للفترتين ١٩ و ٢٦ بالإضافة إلى المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل كافة الأسهم العادية المؤدية للتخفيض المحتملة إلى سهم عادية، ويجب إعتبار أنه قد تم تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض إلى سهم عادية في بداية الفترة أو إذا كان ذلك لاحقاً في تاريخ إصدار الأسهم العادية المحتملة.

٣٧ يتم تحديد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها بشكل مستقل لكل فترة معروضة. إن عدد الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها المشمول في فترة السنة حتى تاريخه هو ليس المتوسط المرجح لهذه الأسهم المشمول في كل حساب مرحلي.

٣٨ يتم قياس الأسهم العادية المحتملة خلال الفترة التي تكون فيها متداولة. ويتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم إنقائها أو السماح بإنقائها خلال الفترة في حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها متداولة. في حين يتم تضمين الأسهم العادية المحتملة التي يتم تحويلها إلى سهم عادية خلال الفترة في حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم من بداية الفترة إلى تاريخ التحويل. ويتم تضمين الأسهم العادية الناتجة من تاريخ التحويل في الحصة الأساسية والمترجعة من الأرباح لكل سهم.

٣٩ يتم تحديد عدد الأسهم العادية التي سيتم إصدارها عند تحويل الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض حسب شروط الأسهم العادية المحتملة، ويفترض للصلب استخدام الفضل سعر تحويل أو سعر ممارسة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

٤٠ قد تصدر منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة أسهما عادية محتملة قابلة للتحويل إما إلى سهم عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة، أو إلى سهم عادية للمشروع (معد التقرير)، وإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة تأثير تخفيض على حصة السهم من الأرباح الأساسية الموحدة للمشروع معد التقرير فانه يتم إدخالها في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

الأسهم العادية محتملة التخفيض

٤١ يجب معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يؤدي تحويلها إلى سهم عادية إلى تخفيض في صافي ربح السهم من العمليات العادية المستمرة.

٤٢ يستخدم المشروع الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة للمنشأة الأم على أنه "رقم الضبط" المستخدم لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية مؤدية للتخفيض أو ضد التخفيض. الربح أو الخسارة من الأنشطة المستمرة المنسوب إلى المنشأة الأم بما يتفق مع الفقرة ١٢ ويتم استبعاد البنود الخاصة بالعمليات التي توقفت.

٤٣ تكون الأسهم العادية المحتملة مضادة للتخفيض عندما يؤدي تحويلها إلى سهم عادية إلى زيادة حصة السهم من الأرباح من العمليات العادية المستمرة أو بخفض حصة السهم من الخسارة من العمليات العادية المستمرة، ويتم تجاهل تأثيرات الأسهم العادية المحتملة المضادة للتخفيض في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة .

٤٤ عند النظر فيما إذا كانت الأسهم المحتملة مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض فانه يتم النظر في كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل وليس بشكل إجمالي، لذلك، ومن أجل زيادة تراجع الدخل للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، يتم دراسة كل إصدار أو مجموعة من الأسهم العادية المحتملة بالتسلسل من الأكثر ترجيحاً إلى الأقل ترجيحاً من حيث الدخل، أي يتم شمل الأسهم العادية التي يحتمل تراجع دخلها "التي لها أقل نسبة ربحية من الأسهم للتصاعدية" في حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم قبل تلك الأسهم التي لها أعلى نسبة ربحية من الأسهم التصاعدية. ويتم عموماً شمل الخيارات والضمائم أو لا لأنها لا تؤثر على قيمة بسط الحساب.

الخيارات والضمائم وما يعادلها

٤٥ لغرض حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم، تتولى المنشأة ممارسة الخيارات والضمائم المحتمل تراجع دخلها الخاصة بالمنشأة. وتعتبر العائدات المحتملة من هذه الأدوات على أنه قد تم استلامها من إصدار الأسهم العادية حسب متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. إن الفرق بين عدد الأسهم العادية الصغيرة وعدد الأسهم العادية التي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة ينبغي معاملته على أنه إصدار أسهم عادية بدون مقابل.

٤٦ يكون من المحتمل تراجع دخل الخيارات والضمائم عندما تؤدي إلى إصدار أسهم عادية بسعر أقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ويكون مبلغ تراجع دخل الأسهم هو متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مطروحاً منه سعر الإصدار. لذلك، ومن أجل حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم، يتم معاملة الأسهم العادية المحتملة على أنها تتألف مما يلي:

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية حسب متوسط سعرها في السوق خلال الفترة. ويفترض أن هذه الأسهم يتم تسعيرها بشكل معتدل ولا تكون مترجعة أو مرقعة الدخل. ويتم تجاهلها في حساب الحصة المترجعة من الأرباح لكل سهم.

(ب) عقد لإصدار باقي الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تولد هذه الأسهم أية عائدات ولا تؤثر على الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الأسهم العادية المتداولة. لذلك، تكون هذه الأسهم مترجعة

للدخل وتضاف إلى عدد الأسهم العادية المتداولة في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٤٧ يكون للخيارات والضمائم أثر احتمال تراجع الدخل فقط عندما يكون متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة يزيد عن سعر الممارسة للخيارات أو الضمائم (أي أنها أقل من سعر السوق). ولا يتم تعديل حصة الأسهم من الأرباح المبلغ عنها سابقاً بأثر رجعي لكي تعكس التغيرات في أسعار الأسهم العادية.

٤٧ أ بالنسبة لخيارات الأسهم والرتيبات الأخرى للدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، يتضمن سعر الإصدار المشار إليه في الفقرة ٤٦ وسعر الممارسة المشار إليه في الفقرة ٤٧ القيمة العادلة لأية بضائع أو خدمات سيتم تزويدها المنشأة في المستقبل بموجب خيار السهم أو ترتيب آخر للدفع على أساس الأسهم .

٤٨ تتم معاملة خيارات أسهم الموظفين التي يكون لها أجل ثابت أو قابل للتحديد والأسهم العادية غير المستحقة على أنها خيارات في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم، بالرغم من أنها قد تكون مشروطة بالإستحقاق. وتعامل على أنها متداولة في تاريخ المنح. في حين تشمل خيارات أسهم الموظفين القائمة على أساس الأداء على أنها أسهم مشروطة قليلة للإصدار لأن إصدارها مشروط بتلبية شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأنواع القابلة للتحويل

٤٩ يتمكّن أثر تراجع دخل الأسهم للأنواع القليلة للتحويل في الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم وفقاً للفقرتين ٣٣ و ٣٦.

٥٠ تكون الأسهم الممتازة القليلة للتحويل ذات دخل أسهم مرتفع عندما يكون مبلغ الأرباح على هذه الأسهم الممنوع عنها في الفترة الحالية أو المتراكمة للفترة الحالية لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وعلى نحو مماثل، يكون الدين القابل للتحويل ذو دخل أسهم مرتفع عندما تتجاوز فائدته (صافي الضريبة والتغيرات الأخرى في الدخل أو المصروف) لكل سهم عادي يمكن الحصول عليه عند التحويل الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم.

٥١ إن الإسترداد أو التحويل المستحق للأسهم الممتازة القليلة للتحويل من الممكن أن يؤثر فقط على جزء من الأسهم الممتازة القليلة للتحويل المتداولة سابقاً. وفي مثل هذه الحالات، يُنسب أي مقابل زائد مشار إليه في الفقرة ١٧ إلى تلك الأسهم التي يتم إستردادها أو تحويلها لغرض تحديد ما إذا كان من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة المتداولة المتبقية. ويتم دراسة الأسهم المستردة أو المحولة بشكل منفصل عن تلك الأسهم التي لا يتم إستردادها أو تحويلها.

الأسهم العادية المشروطة القليلة للإصدار

٥٢ وكما في حساب الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم، تُعامل الأسهم العادية المشروطة القليلة للإصدار على أنها متداولة ويتم شملها في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا تم تلبية الشروط (أي أن تكون الأحداث قد حصلت). ويتم شمل الأسهم المشروطة القليلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق). وفي حالة عدم تلبية الشروط، فإن عدد الأسهم المشروطة القليلة للإصدار المشمولة في حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم يقوم على أساس عدد الأسهم التي سيتم إصدارها إذا كانت نهاية الفترة هي نفسها نهاية الفترة المشروطة. ولا يسمح بإعادة العرض إذا لم يتم تلبية الشروط عند انتهاء الفترة المشروطة.

٥٣ إذا كان الحصول أو المحافظة على مبلغ محدد من الأرباح لفترة ما يعتبر شرطاً للإصدار المشروط وإذا تم الحصول على ذلك المبلغ في نهاية فترة الإبلاغ ولكن يجب المحافظة عليه لفترة إضافية إلى ما بعد فترة الإبلاغ، فإن الأسهم العادية الإضافية تُعمل على أنها متدولة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، عند حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم. وفي تلك الحالة، يستند حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان مبلغ الأرباح في نهاية فترة الإبلاغ هو مبلغ الأرباح في نهاية الفترة المشروطة. ولأن الأرباح يمكن أن تتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٤ يمكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على سعر السوق المستقبلي للأسهم العادية. وفي تلك الحالة، إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم، فإن حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم يستند إلى عدد الأسهم العادية التي يتم إصدارها إذا كان سعر السوق في نهاية فترة الإبلاغ هو سعر السوق في نهاية الفترة المشروطة. وإذا كان الشرط يقوم على أساس متوسط أسعار السوق خلال فترة زمنية تمتد إلى ما بعد نهاية فترة الإبلاغ، يتم استخدام متوسط الفترة الزمنية التي انقضت. ولأن سعر السوق يمكن أن يتغير في فترة مستقبلية، فإن حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لا يتضمن هذه الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار حتى نهاية الفترة المشروطة لأنه لم يتم استيفاء كافة الشروط اللازمة.

٥٥ من الممكن أن يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على الأرباح المستقبلية والأسعار المستقبلية للأسهم العادية. وفي مثل هذه الحالات، فإن عدد الأسهم العادية المشمول في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم يستند إلى كلا الشرطين (أي الأرباح حتى تاريخه وسعر السوق الحالي في نهاية فترة الإبلاغ). ولا تشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ الشرطين معاً.

٥٦ وفي حالات أخرى، يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار على شرط آخر غير الأرباح أو سعر السوق (على سبيل المثال، افتتاح عدد معين من محلات البيع بالتجزئة). وفي مثل هذه الحالات، على افتراض أن الوضع الحالي للشرط يبقى دون تغير حتى نهاية الفترة المشروطة، تشمل الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم وفقاً للوضع في نهاية فترة الإبلاغ.

٥٧ ويتم شمل الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار (باستثناء تلك التي تغطيها اتفاقية الأسهم المشروطة، مثل الأدوات المشروطة القابلة للإصدار والتحويل) في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

- (أ) تحدد المنشأة ما إذا يمكن افتراض أن الأسهم العادية المحتملة تكون قابلة للإصدار على أساس لشروط المحددة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة في الفترات ٥٢-٥٦، و
- (ب) إذا كان لا بد أن تتعكس تلك الأسهم العادية المحتملة في الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، تحدد المنشأة أثرها على حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم من خلال إتباع أحكام الخيارات والضمائم في الفترات ٤٥-٤٨، أو أحكام الأدوات القليلة للتحويل في الفترات

٤٩-٥١، أو لحكم العقود التي يمكن تسديدتها بالأسهم العادية أو نقداً في القسرات ٥٨-٦١ أو الأحكام الأخرى، حيثما يكون مناسباً.

إلا أنه لا يتم تنفيذ الممارسة أو التحويل لغرض محاسبة الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم ما لم يتم تنفيذ ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة المتداولة المشابهة التي تكون غير مشروطة الإصدار.

العقود التي يمكن تسديدتها بالأسهم العادية أو النقدية

٥٨ عندما تصدر المنشأة عقداً يمكن تسديده بالأسهم أو نقداً حسب اختيار المنشأة، تفترض المنشأة أن العقد سيتم تسديده بالأسهم العادية، وأن الأسهم العادية المحتملة الناتجة سيتم شملها في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم.

٥٩ وعندما يتم عرض مثل هذا العقد لأغراض المحاسبة كأصل أو التزام، أو يحتوي عنصر حقوق ملكية وعنصر التزام، تعدل المنشأة البسط لأية تغيرات في الربح أو الخسارة من الممكن أن تكون قد نتجت خلال الفترة أو تم تصنيف العقد بشكل كامل على أنه أداة حق ملكية. وذلك لتحديد مشابهة للتعديلات التي تقتضيها الفقرة ٣٣.

٦٠ بالنسبة للعقود التي يمكن تسويتها بالأسهم العادية أو نقداً حسب اختيار المالك، يتم استخدام التسوية الأكثر ترجيحاً من حيث دخل الأسهم من بين التسوية النقدية أو تسوية الأسهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

٦١ من الأمثلة على العقد الذي يمكن تسويته بالأسهم العادية أو نقداً هي أداة دين تعطى المنشأة، عند الاستحقاق، حقا غير مقيد لتسوية المبلغ الرئيسي نقداً أو بأسهمها العادية. ومن الأمثلة الأخرى هو خيار البيع المكتوب الذي يعطى للمالك حرية التسوية بالأسهم العادية أو نقداً.

الخيارات المشتراة

٦٢ لا يتم شمل العقود مثل خيارات الشراء وخيارات البيع المشتراة (أي الخيارات المحتفظ بها من قبل المنشأة في أسهمها العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن شملها يؤدي إلى زيادة في دخل الأسهم. ويتم ممارسة خيار البيع فقط إذا كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق ويتم ممارسة خيار الشراء إذا كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المكتوبة

٦٣ إن العقود التي تقتضي من المنشأة إعادة شراء أسهمها، مثل خيارات البيع المكتوبة وعقود الشراء الآجلة، تنعكس في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. إذا كانت هذه العقود "أقل من سعر السوق" خلال الفترة (أي أن سعر الممارسة أو التسوية أعلى من متوسط سعر السوق لتلك الفترة)، يتم حساب الأثر المحتمل لتراجع دخل الأسهم على حصة السهم من الأرباح على النحو التالي:

- (أ) يفترض في بداية الفترة أن يتم إصدار عدد كافٍ من الأسهم العادية (بمتوسط سعر السوق خلال الفترة) بغية زيادة المائدات لتلبية شروط العقد؛
- (ب) يفترض أنه يتم استخدام المائدات من الإصدار لتلبية شروط العقد (أي إعادة شراء الأسهم)؛ و

(ج) تشمل الأسهم العادية المتزايدة (الفرق بين عدد الأسهم العادية التي يفترض أنها صدرت وعدد الأسهم العادية التي استلمت نتيجة تلبية شروط العقد) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

التعديلات بأثر رجعي

٦٤ إذا ارتفع عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة نتيجة الرسيلة أو إصدار أسهم منحة أو تجزئة الأسهم، أو تخفيض نتيجة التجزئة العكسية للأسهم، يتم بأثر رجعي تعديل الحصة المتراجعة والحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لكل الفترات المعروضة. وإذا حدثت هذه التغييرات بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، فإن حسابات كل سهم لتلك البيانات المالية وأي بيانات مالية معروضة للفترة السابقة تستند إلى عدد الأسهم الجديدة. وينبغي الإفصاح عن حقيقة أن حسابات كل سهم تعكس هذه التغييرات في عدد الأسهم. وبالإضافة إلى ذلك، يتم تعديل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات المعروضة لاستيعاب قلة الأخطاء والتعديلات الناتجة من التغييرات في سياسات المحاسبة التي تتم محاسبتها بأثر رجعي.

٦٥ لا تعيد المنشأة عرض الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأي فترة سابقة معروضة للتغييرات في الافتراضات المستخدمة في حساب حصة السهم من الأرباح أو لتحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية.

العرض

٦٦ تعرض المنشأة في متن بيان الدخل الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم للربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم وللربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة الأم للفترة لكل صنف من الأسهم العادية التي يكون لها حقا مختلفا للمشاركة في ربح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم بشكل متكافئ لجميع الفترات المعروضة.

٦٧ يتم عرض حصة السهم من الأرباح لكل فترة يتم بشأنها عرض بيان الدخل. وإذا تم الإبلاغ عن الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم على الأقل لفترة واحدة، يتم الإبلاغ عنها لجميع الفترات المعروضة، حتى لو كانت تسليح الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم. وإذا كانت الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم مسبوقة للحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يمكن تقديم عرض مزدوج في سطر واحد في بيان الدخل.

٦٨ إن المنشأة التي تبلغ عن عملية متوقفة ما ينبغي أن تصحح عن الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص الصلية المتوقفة إما في متن بيان الدخل أو في ملاحظات البيانات المالية.

٦٩ على المشروع عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى ولو كانت المبالغ التي تم الإفصاح عنها سالبة (خسارة في حصة السهم).

الإفصاح

٧٠ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

- (أ) المبالغ المستخدمة في صورة البسط في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم، ومطابقة تلك المبالغ مع الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم للفترة. وينبغي أن تتضمن المطابقة الأثر الفردي لكل صنف من الأدوات التي تؤثر على حصة السهم من الأرباح.
- (ب) المعدل الموزون لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ومطابقة هذه المقامات مع بعضها.
- (ج) الأدوات (بما في ذلك الأسهم المشروطة القليلة للإصدار) التي من المحتمل أن تخفض من الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في المستقبل، ولكنها لم تشمل في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأنها ذات دخل أسهم مرتفع خلال الفترة (أو الفترات) المعروضة.
- (د) وصف لمعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة، باستثناء تلك التي تتم محاسبتها وفقاً للفقرة ٧٤، التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كان من الممكن أن تغير بشكل كبير عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة إذا حدثت تلك المعاملات قبل نهاية فترة الإبلاغ.

٧١ تتضمن الأمثلة على المعاملات في الفقرة ٧٠ (د) ما يلي:

- (أ) إصدار الأسهم مقابل النقد؛
- (ب) إصدار الأسهم عند استخدام العائدات لتسديد دين أو أسهم ممتازة متداولة في تاريخ الميزانية العمومية؛
- (ج) إسترداد الأسهم العادية المتداولة؛
- (د) تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة المتداولة في تاريخ الميزانية العمومية إلى أسهم عادية؛
- (هـ) إصدار الخيارات أو الضمقات أو الأدوات القليلة للتحويل؛ و
- (و) تحقيق الشروط التي تؤدي إلى إصدار الأسهم المشروطة القليلة للإصدار.

لا يتم تعديل مبالغ حصة السهم من الأرباح للمعاملات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية لأن هذه المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم لتحقيق ربح أو خسارة الفترة.

٧٢ يمكن للأدوات المالية والعقود الأخرى التي تنتج أسهما عادية محتملة أن تشمل على شروط وأحكام تؤثر على قياس حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ويمكن لهذه الشروط والأحكام أن تحدد فيما إذا كانت لية أسهم عادية محتملة مؤهلة للتخفيض أم لا، وإذا كانت كذلك بيان تأثيرها على المعدل الموزون لعدد الأسهم القائمة ولية تعديلات مرتبطة على صافي الربح العائد لحملة الأسهم العادية، وسواء كان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتطلب الإفصاح عن الشروط والأحكام أم لا فإن هذا المعيار يشجع على هذا الإفصاح.

٧٣ إذا قام المشروع بالإفصاح، بالإضافة إلى حصة السهم من الأرباح الأسهم والمخفضة، عن مبلغ حصة السهم باستخدام أحد مكونات صافي الربح الظاهر في التقرير عدا عن أحد متطلبات هذا المعيار، فالمبلغ يستخدم المحل الموزون لعدد الأسهم المالية المحددة طبقاً لهذا المعيار، يتم بشكل متكافئ الإفصاح عن المبالغ الأسهمية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم المتخلفة بهذا الضمير ويتم عرضها في ملاحظات البيانات المالية. وعلى المنشأة أن تشير إلى الأساس الذي يتم بناءاً عليه تحديد البسط، بما في ذلك ما إذا كانت المبالغ لكل سهم قبل أو بعد الضرائب. وإذا تم استخدام أحد عناصر بيان الدخل الذي لا يتم الإبلاغ عنه كمحدد سطر في بيان الدخل، يتم توفير المطابقة بين الضمير المستخدم ويحدد السطر الذي يتم الإبلاغ عنه في بيان الدخل.

تاريخ التطبيق

٧٤ على المنشأة أن تطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر لهذا المعيار. أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل الفترة ١ يناير ٢٠٠٥، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

مصحح بيانات أخرى

- ٧٥ حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "المعاد على السهم" (صدر في ١٩٩٧).
- ٧٦ حل هذا المعيار محل النصير ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقود الأخرى التي قد تتم تسويتها بالأسهم".

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المقرر.

الربح أو الخسارة المنسوبة إلى الشركة الأم

- ١١ من أجل صلب حصة السهم من الأرباح على أساس البيانات المالية الموحدة، فإن الربح أو الخسارة المنسوبة إلى شركة الأم تشير إلى الربح أو الخسارة للمنشأة الموحدة بعد التعديل لحقوق الأقلية.

إصدار الحقوق

- ٢١ إن إصدار الأسهم العادية في وقت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحصلة لا يؤدي عادة إلى عنصر لسهم المنحة. وهذا لأنه يتم عادة إصدار الأسهم العادية المحتملة مقابل قيمة كاملة، مما ينتج عنه تغير نسبي في الموارد المتوفرة للمنشأة. وفي إصدار الحقوق، يكون عادة سعر الممارسة أقل من القيمة العادلة للأسهم. لذلك، وكما هو مشار إليه في الفقرة ٢٧(ب)، يتضمن "إصدار الحقوق" هذا عنصر لسهم المنحة. وإذا تم تقديم إصدار الحقوق لكافة المساهمين الحاليين، يكون عدد الأسهم العادية التي ينبغي استعمالها في حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم لجميع الفترات قبل إصدار الحقوق هو عدد الأسهم العادية المتدولة قبل الإصدار، مضروباً بالعمل التالي:

القيمة العادلة للسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق

القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم

ويتم حساب القيمة العادلة للحقوق السابقة النظرية لكل سهم عن طريق إضافة قيمة السوق الإجمالية للأسهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق إلى العائدات من ممارسة الحقوق، وتقسيمها على عدد الأسهم المتدولة بعد ممارسة الحقوق. وحيث يتم تداول الحقوق علناً وبشكل منفصل عن الأسهم قبل تاريخ الممارسة، يتم تحديد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب في نهاية اليوم الأخير الذي يتم فيه تداول الأسهم مع الحقوق.

الرقم الرقابي

- ٣١ من أجل توضيح طريقة تطبيق مفهوم الرقم الرقابي المذكور في الفقرتين ٤٢ و ٤٣، نفترض أن لدى المنشأة ربح من الصلاحيات المستمرة يُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٤٨٠٠ وحدة عملة، وخسارة من الصلاحيات المتوقفة تُنسب إلى شركة الأم بقيمة ٧٢٠٠ وحدة عملة، وخسارة تُنسب إلى الشركة الأم بقيمة ٢٤٠٠ وحدة عملة، و ٢٠٠٠ سهم عادي و ٤٠٠ سهم عادي محتمل متداول. إن الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم تبلغ ٢,٤٠ وحدة عملة للصلاحيات المستمرة و ٣,٦٠ وحدة عملة للصلاحيات المتوقفة، و ١,٢٠ وحدة عملة للخسارة. تشمل الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم لأن حصة السهم من الأرباح الناتجة بقيمة ٢,٠٠ وحدة عملة للصلاحيات المستمرة ذات دخل متراجع من الأسهم، على افتراض أنه لا يوجد أي أثر ربح أو خسارة لهذه الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم. ولأن الربح من الصلاحيات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم

* يتم في هذه الإرشادات التعبير عن المبالغ النقدية بـ "وحدات عملة".

هو الرقم المبسط، تشمل المنشأة أيضا تلك الأسهم العادية المحتملة التي عددها ٤٠٠ سهم في حساب المبالغ الأخرى لحصة السهم من الأرباح، بالرغم من أن المبالغ الناتجة لحصة السهم من الأرباح ذات دخل أسهم مرتفع إلى المبالغ المقارنة للحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، أي أن الخسارة لكل سهم أقل من (٣ وحدات عملة) لكل سهم عن الخسارة من الصلبيات المتوقعة و(١.٠٠ وحدة عملة) لكل سهم عن الخسارة]].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

٤١ لغرض حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، فإن متوسط سعر السوق للأسهم العادية المقترض أنه يتم إصدارها يتم حسابه على أساس متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. ومن ناحية نظرية، يمكن شمل كل معاملة في السوق للأسهم العادية لمنشأة ما في تحديد متوسط سعر السوق. وبطريقة عملية، إن وجود معدل بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية عادة ما يكون ملائما.

٥١ وبشكل عام، تُعتبر أسعار الإقبال في السوق ملائمة لحساب متوسط سعر السوق. ولكن عندما تتقلب الأسعار بشكل كبير، عادة ما ينتج عن متوسط الأسعار المتكثفة والمرتفعة سعرا أكثر تمثيلا. ويتم بشكل منسجم استخدام الطريقة المستعملة لحساب متوسط سعر السوق ما لم تعد غير تمثيلية بسبب تغير الظروف. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستخدم أسعار الإقبال في السوق لحساب متوسط سعر السوق لمدة سنوات لأسعار مستقرة نسبيا، يمكن أن تنتقل إلى استخدام متوسط الأسعار المتكثفة والمرتفعة إذا بدأت الأسعار بالتقلب بشكل كبير ولم يعد ينتج عن أسعار الإقبال في السوق متوسط سعر تمثيلي.

الخيارات والضمائم وما يعادلها

٦١ يفترض أن الخيارات أو الضمائم لشراء الأدوات القابلة للتحويل يتم ممارستها لشراء الأداة القابلة للتحويل عندما يكون متوسط أسعار الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التي يتم الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر الممارسة للخيارات أو الضمائم. إلا أن الممارسة لا يُفترض ما لم يُفترض أيضا تحويل الأدوات القابلة للتحويل المتدولة المشابهة.

٧١ يمكن أن تسمح أو تقتضي الخيارات أو الضمائم عرض الدين أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة) لتسديد كل أو جزء من سعر الممارسة. وفي حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يكون لتلك الخيارات أو الضمائم أثر تراجع دخل الأسهم إذا: (أ) كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية ذات العلاقة للفترة يزيد عن سعر الممارسة أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة التي سيتم عرضها لكل من ذلك السعر الذي يمكن به عرض الأداة بموجب اتفاقية الخيار أو الضمان، ويحدد الخصم الناتج سعر الممارسة الفعال بأقل من سعر السوق للأسهم العادية التي يمكن الحصول عليها عند الممارسة. وفي حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه تتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمائم ويُفترض أنه يتم عرض الدين أو أدوات أخرى. وإذا كان عرض النقد أكثر جدوى لمالك الخيار أو الضمان ويسمح النقد بعرض النقد، يُفترض عرض النقد. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يُفترض عرضه على أنه تعديل للبسط.

٨١ وتُمنح نفس المعاملة للأسهم الممتازة التي تكون ذات شروط مماثلة أو للأدوات الأخرى التي تشتمل على خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالنفع نقداً من أجل الحصول على معدل تحويل أفضل.

٩١ يمكن أن تقتضي البنود الأساسية لخيارات أو ضمانات معينة تطبيق العائدات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات لإسترداد دين ما أو أدوات أخرى للمنشأة (أو شركتها الأم أو شركتها التابعة). وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، يُفترض أنه يتم ممارسة تلك الخيارات أو الضمانات وأنه يتم تطبيق العائدات لشراء الدين حسب متوسط سعر السوق بدلاً من شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة العائدات المستلمة من الممارسة المفترضة عن المبلغ المستخدم للشراء المفترض للدين تؤخذ بعين الاعتبار (أي يفترض استعمالها لإعادة شراء الأسهم العادية) في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويتم إضافة الفائدة (صافي الضريبة) على أي دين يُفترض شراؤه على أنه تعديل للبسط.

خيارات البيع المكتوبة

١٠١ من أجل توضيح تطبيق الفقرة ٦٣، افترض أن المنشأة تملك ١٢٠ خيار بيع مكتوب متداول في أسهمها العادية بسعر ممارسة ٣٥ وحدة عملة. ويكون متوسط سعر السوق لأسهمها العادية للفترة هو ٢٨ وحدة عملة. وفي حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم، نفترض المنشأة أنها قامت بإصدار ١٥٠ سهم بسعر ٢٨ وحدة عملة للسهم في بداية الفترة لاستيفاء الالتزام بالبيع الخالص بها بقيمة ٤,٢٠٠ وحدة عملة. ويتم إضافة الفرق بين ١٥٠ من الأسهم العادية الصادرة و ١٢٠ من الأسهم العادية المستلمة من استيفاء خيار البيع (٣٠ سهم عادي تصاعدي) إلى المقام في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة

١١١ إن الأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة التي يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة أو أسهم عادية للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر (المنشأة المعدة للتقارير) يتم شملها في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم كما يلي:

(أ) إن الأدوات الصادرة عن شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة والتي تمكن مالكيها من الحصول على أسهم عادية في الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يتم شملها في حساب بيانات الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة. من ثم يتم شمل حصة السهم من الأرباح تلك في حسابات حصة السهم من الأرباح الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير على أساس احتفاظ المنشأة المعدة للتقارير بأدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة.

(ب) إن أدوات الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية خاصة بالمنشأة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لفرض حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. وبطريقة مماثلة، فإن الخيارات أو الضمانات الصادرة عن الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الزميلة لشراء الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير تعتبر من بين الأسهم العادية المحتملة للمنشأة المعدة للتقارير لفرض حساب الحصة المتراجعة الموحدة من الأرباح لكل سهم.

١٢١. لفرض تحديد أثر حصة السهم من الأرباح للأدوات الصادرة عن المنشأة المعدة للتقارير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة، يُفترض أنه يتم تحويل الأدوات ويتم تعديل البسط (الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية العادية في الشركة

الأم) حسب الحاجة وفقاً للفترة ٣٢. بالإضافة إلى تلك التعديلات، يتم تعديل البسط لأي تغير في الربح أو الخسارة المسجلة من قبل المنشأة المعدة للتقارير (مثل دخل أرباح الأسهم أو دخل طريقة حقوق الملكية) المنسوبة إلى الزيادة في عدد الأسهم العادية للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الأمية المتداولة نتيجة التحويل المفترض. لا يتأثر المقام في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم لأن عدد الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير لا يتغير عند التحويل المفترض.

لوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

١٣١ تتضمن حقوق الملكية لبعض المنشآت ما يلي :

(أ) الأروات التي تشارك في أرباح الأسهم مع الأسهم العادية وفقاً لمعادلة محددة سابقاً (مثلاً، اثنين مقابل واحد) مع وجود، في بعض الأحيان، حداً أعلى لنطاق المشاركة (مثلاً، إلى حد مبلغ محدد للسهم لكن لا يتجاوزده).

(ب) فئة من الأسهم العادية التي يكون لها معدل أرباح لسهم مختلف عن معدل أرباح فئة أخرى من الأسهم العادية ولكن بدون حقوق سابقة أو حقوق أفضل.

١٤١ لغرض حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يفترض التحويل لتلك الأدوات المنكورة في الفترة (١٣١) القابلة للتحويل إلى سهم عادية إذا كان الأثر هو تراجع دخل الأسهم. وبالنسبة لتلك الأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من الأسهم العادية، يتم تخصيص ربح أو خسارة للفترة للفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة وفقاً لحقوق أرباح الأسهم الخاصة بها أو الحقوق الأخرى للمشاركة في الأرباح غير الموزعة. ولحساب الحصة المترجمة والأساسية من الأرباح لكل سهم:

(أ) يتم تعديل الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (تخفيض الربح وزيادة الخسارة) بمبلغ أرباح الأسهم المطبقة للفترة في كل فئة من الأسهم وبالمبلغ التفاضلي لأرباح الأسهم (أو الفائدة على السندات المشاركة) التي يجب دفعه للفترة (مثلاً، الأرباح المترككة غير المدفوعة).

(ب) يتم تخصيص الربح أو الخسارة المتبقية للأسهم العادية ولأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة في الأرباح كما لو أنه قد تم توزيع كامل ربح أو خسارة للفترة. ويتم تحديد مجموع الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من أدوات حقوق الملكية من خلال جمع المبلغ المخصص لأرباح الأسهم والمبلغ المخصص لخاصية المشاركة.

(ج) يتم تقسيم إجمالي مبلغ الربح أو الخسارة المخصصة لكل فئة من لوات حقوق الملكية على عدد الأدوات المتداولة التي يتم لها تخصيص الأرباح من أجل تحديد حصة السهم من الأرباح للأداة.

وبالنسبة لحساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، يتم تضمين جميع الأسهم العادية المحتملة المفترض أنه قد تم إصدارها في الأسهم العادية المتداولة.

الأسهم المدفوعة جزئياً

١٥١ وحيث يتم إصدار الأسهم العادية ولا يتم دفعها بالكامل، فإنها تُعامل في حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على أنها جزء من السهم العادي إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة مقارنة بسهم عادي مدفوع بالكامل.

١٦١ إلى الحد الذي لا تكون فيه الأسهم المدفوعة جزئياً غير مؤهلة للمشاركة في أرباح الأسهم خلال الفترة، فإنها تُعامل على أنها مرافقة للخيارات أو الضمانات في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم. ويفترض أن الرصيد غير المدفوع يمثل عقبات تُستخدم لشراء أسهم عادية. ويكون عدد الأسهم المشمولة في الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتبة وعدد الأسهم المقترض أنه قد تم شرائها.

الملحق (ب)

التعديلات على يبتات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند تنقيح هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات الصلة المنشورة في هذا الكتاب.

موافقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٣

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "حصة السهم من الأرباح" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر وهم:

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز-جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جيلبرت جيلارد
	جيمس جيه أيسنرينغ
	ولرن جيه مالكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	ماري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفري وليتينغتون
	تاتسومي يامادا

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجه حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "حصة السهم من الأرباح" في العام ٢٠٠٣. وقد أولي مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التسهيلات والانتقالات التي أثرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين والأطراف المهتمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان لتحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لتحديد وعرض حصة السهم من الأرباح الذي نص عليه معيار المحاسبة الدولي ٢٢، لا يناقش أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

عرض حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم

استنتاج ٤ اقترحت مسودة العرض المنشورة في أيار ٢٠٠٢ شطب الفقرتين ٢ و ٣ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٢، اللتين تتصان على أنه عندما يتم عرض البيانات المالية المنفصلة والموحدة للشركة الأم، ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح فقط على أساس المعلومات الموحدة.

استنتاج ٥ أبدى بعض المجاوبون قلقاً من أن عرض عشرين اثنين لحصة السهم من الأرباح (واحد للبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم والآخر للبيانات المالية الموحدة) يمكن أن يكون أمراً مضللاً.

استنتاج ٦ لاحظ المجلس أن الإصاح عن مبلغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم مفيد في حالات محدودة، ولذلك قرر الاحتفاظ بحرية الاختيار. إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي على المعيار منع عرض مبالغ حصة السهم من الأرباح المنفصلة للشركة الأم في البيانات المالية الموحدة (سواء في متن البيانات المالية أو في الملاحظات).

العمود التي يمكن تمويلها بالأسهم العادية أو نقداً

استنتاج ٧ اقترحت مسودة العرض أنه ينبغي على المنشأة أن تشمل في حساب عدد الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم العمود التي يمكن تمويلها بواسطة الأسهم العادية أو نقداً، حسب لاختيار المنشأة المصدرة، على أساس الافتراض القابل للدحض بأن العمود

سوف يتم تسويتها بالأسهم. ويمكن فحص هذا الافتراض المقترح إذا تصرف المنشأة المصدرة من خلال نمط محدد من الممارسة السابقة أو سياسات مطقة أو من خلال تقديم بيان حالي محدد يوضح للأطراف الأخرى الطريقة التي تتوقع أن يتم بها للتسوية. ونتيجة لذلك أوجدت المنشأة المصدرة توقعاً صحيحاً فيما يتعلق بتلك الأطراف الأخرى بأنها ستقوم بالتسوية بطريق أخرى غير إصدار الأسهم.

استنتاج ٨ وافق أغلب المجاوبون بشأن مسودة العرض على المعاملة المقترحة للعقد التي يمكن تسويتها في الأسهم العادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة المصدرة. إلا أن المجلس قرر سحب فكرة الافتراض القليل للحصص ودمج متطلبات التفسير رقم ٢٤ "حصة السهم من الأرباح - الأدوات المالية والعقد الأخرى التي يمكن تسويتها بالأسهم" في المعيار. ويتضمن التفسير رقم ٢٤ اعتبار البيانات المالية والعقد الأخرى التي يمكن أن تؤدي إلى إصدار الأسهم العادية للمنشأة على أنها سهم عادية محتملة خاصة بالمنشأة.

استنتاج ٩ بالرغم من أن المعاملة المقترحة كان من الممكن أن تتوافق مع تلك المعاملة التي تقتضيها العديد من هيئات وضع المعايير التفسيرية، مثل بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨ "حصة السهم من الأرباح"، إلا أن المجلس استنتج أن فكرة الافتراض القليل للحصص لا تتسجم مع الهدف المعلن للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم. ووافق مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي على اعتبار هذا الاختلاف جزءاً من مشروع المقاربة المشتركة قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه

استنتاج ١٠ اقترحت مسودة العرض المنهج التالي لحساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه:

- (أ) يكون عدد الأسهم العادية المحتملة هو المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة المشمول في كل حساب مرحلي للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، بدلا من المتوسط المرجح للسنة حتى تاريخه لعدد الأسهم العادية المحتملة التي تم قياسها خلال الفترة التي كانت متداولة فيها (أي دون الأخذ بعين الاعتبار المعلومات حول الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم المبلغ عنها خلال الفترات المرحلية).
- (ب) يتم حساب عدد الأسهم العادية المحتملة باستخدام متوسط سعر السوق خلال الفترات المرحلية، بدلا من استخدام متوسط سعر السوق خلال السنة حتى تاريخه.
- (ج) يتم قياس الأسهم المشروطة القابلة للإصدار للفترات المرحلية التي كانت خلالها مشمولة في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم، بدلا من شملها في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم (إذا تم تحقيق الشروط) من بداية فترة الإبلاغ للسنة حتى تاريخه (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة، إذا كان في وقت لاحق).

استنتاج ١١ لم يوافق أغلبية المجاوبين على مسودة العرض مع المنهج المقترح لحساب السنة حتى تاريخه للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم. وكانت أبرز المناقشات ضد هذا المنهج هو أن الحساب المقترح للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم يمكن أن ينتج عنه مبلغ للحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه مختلف بالنسبة للمنشآت التي تعد التقارير بشكل متكرر، على سبيل المثال، على أساس فصلي أو نصف سنوي، والمنشآت التي تعد التقارير بشكل سنوي فقط. وقد لوحظ أيضاً أن هذه المشكلة تتفاقم مع المنشآت التي تكون أعمالها موسمية.

استنتاج ١٢ درس المجلس ما إذا يقبل بأن تؤدي الاختلافات في تكرار إعداد التقارير المرحلية إلى الإبلاغ عن مبالغ مختلفة لحصة السهم من الأرباح. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "لتقارير المالية المرحلية" ينص على أن تكرار إعداد التقارير للمنشأة (سنوي، أو نصف سنوي، أو فصلي) ينبغي ألا يؤثر في قبس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، ينبغي إجراء القليلات لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

استنتاج ١٣ ودرس المجلس أيضاً ما إذا يمكنه تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية لضمان التوافق بين كل المنشآت التي تعد البيانات المالية وفقاً للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، أي تلك التي تتدرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ بمقتضى إصدار أدوات للتداول العام أو لأنها اختارت عرض حصة السهم من الأرباح. غير أن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ ينص على أن هذا المعيار لا يحدد أي المنشآت التي ينبغي أن يطلب منها نشر التقارير المالية المرحلية، أو مدى تكرار نشرها، أو وقت نشرها بعد نهاية الفترة المرحلية. ويتم تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية من قبل منظمي الأوراق المالية، ولسواق البورصة، والحكومات، وهيئات المحاسبة، وتختلف حسب الاختصاصات.

استنتاج ١٤ بالرغم من أن المنهج المقترح لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم للسنة حتى تاريخه كان سيتوافق مع بيان معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٢٨، إلا أن المجلس استنتج أن هذا المنهج لا يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٤ وأنه لا يستطيع تحديد تكرار إعداد التقارير المرحلية. وقد وافق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على اعتبار هذا الاختلاف جزءاً من مشروع المقاربة المشتركة قصير الأجل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المسألة المشار إليها في الفقرة "استنتاج ٩".

التغييرات الأخرى

استنتاج ١٥ نشأت العديد من مسائل التنفيذ منذ إصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣، وكانت عادة ما تتعلق بتطبيق المعيار على هياكل وترتيبات رأس المال المعقدة. واستجابة على ذلك، قرر المجلس توفير إرشادات تطبيق إضافية في الملحق إلى جانب الأمثلة التوضيحية حول بعض المسائل الأكثر تعقيداً التي لم يتم تناولها في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٣. وتتضمن هذه المسائل آثار الأسهم المشروطة القابلة للإصدار والأسهم العادية المحتملة للشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة وأدوات حقوق الملكية المشاركة وخيارات البيع المكتوبة وخيارات الشراء والبيع المشتراة.

المحتويات

الأمثلة التوضيحية

المثال ١	الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة
المثال ٢	المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية
المثال ٣	إصدار أسهم المنحة
المثال ٤	إصدار الحقوق
المثال ٥	آثار خيارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم
المثال ١٥	تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين
المثال ٦	السندات القابلة للتحويل
المثال ٧	الأسهم المشروطة القليلة للإصدار
المثال ٨	السندات القليلة للتحويل التي تتم تسويتها بالأسهم أو نقدا حسب اختيار المنشأة المصدرة.
المثال ٩	حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يُحتمل تراجع دخلها
المثال ١٠	أدوات الشركة التابعة: حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم
المثال ١١	أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من الفئتين
المثال ١٢	حساب الحصة المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الدخل (مثال شامل)

أمثلة توضيحية

هذا المثال ملحق بالمعيار ٢٣، ولكن لا يعتبر جزءاً منه؟

المثال ١ - الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٢٣، الفقرتان ١٢ و ١٥

أصدرت المنشأة (د) أسهم ممتازة متراكمة غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة اسمية ١٠٠ وحدة عملة في ١ كانون الثاني ٢٠٠١. ويستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) أرباح أسهم سنوية تركمية بقيمة ٧ وحدات عملة للسهم من بداية عام

وفي وقت الإصدار، كان مردود أرباح الأسهم حسب معدلات السوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) ما نسبته ٧% سنوياً. لذلك، كان من الممكن أن تتوقع المنشأة (د) استلام عائدات بما يقارب ١٠٠ وحدة عملة لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لو أن معدل أرباح الأسهم بقيمة ٧ وحدات عملة لكل سهم كان ساري المفعول في تاريخ الإصدار.

وفيما يتعلق بشروط دفع أرباح الأسهم، تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ وحدة عملة لكل سهم، أي بخمس قيمته ١٨,٣٧ وحدة عملة للسهم الواحد. ويمكن حساب سعر الإصدار بأخذ القيمة الحالية (١٠٠ وحدة عملة)، مخصومة بنسبة ٧% خلال فترة ثلاث سنوات.

ولأنه يتم تصنيف الأسهم على أنها حقوق ملكية، يتم إطفاء خصم الإصدار الأصلي على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة القفدة الفعالة وتتم معاملته كأرباح أسهم ممتازة لأغراض حصة السهم من الأرباح. ولصاحب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم، يتم خصم أرباح الأسهم المفترضة التالية لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الربح أو الخسارة المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم:

المنفعة	المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة ١ كانون الثاني	أرباح الأسهم ^(١) المفترضة	المبلغ المسجل للأسهم الممتازة من الفئة ١ كانون الثاني	أرباح الأسهم المنفعة
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
—	٨٧,٣٤	٥,٧١	٨١,٦٣	٢٠×١
—	٩٣,٤٦	٦,١٢	٨٧,٣٤	٢٠×٢
—	١٠٠,٠٠	٦,٥٤	٩٣,٤٦	٢٠×٣
(٧,٠٠)	١٠٧,٠٠	٧,٠٠	١٠٠,٠٠	بعد ذلك

(أ) بنسبة ٧%.
(ب) قبل دفع أرباح الأسهم

المثال ٢ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

للمرجع: معار المحاسبة الدولي ٢٣، الفترات ١٩-٢١

الأسهم المتداولة	أسهم الخزينة ^(١)	الأسهم الصادرة	
١,٧٠٠	٣٠٠	٢,٠٠٠	١ كانون الثاني ٢٠×١ الرصيد في بداية السنة
٢,٥٠٠	—	٨٠٠	٣١ أيار ٢٠×١ إصدار أسهم جديدة مقابل النقد
٢,٢٥٠	٢٥٠	—	١ كانون الأول ٢٠×١ شراء أسهم خزينة مقابل النقد
<u>٢,٢٥٠</u>	<u>٥٥٠</u>	<u>٢,٨٠٠</u>	٣١ كانون الأول الرصيد في نهاية السنة
			٢٠×١

حساب المتوسط المرجح:

$$(١٧٠٠ \times ١٢/٥) + (٢٥٠٠ \times ١٢/٦) + (٢٢٥٠ \times ١٢/١) = ٢١٤٦ \text{ سهم تو}$$

$$(١٧٠٠ \times ١٢/١٢) + (٨٠٠ \times ١٢/٧) - (٢٥٠ \times ١٢/١) = ٢١٤٦ \text{ سهم}$$

(١) سهم الخزينة هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية تم إعادة شرائها والاحتفاظ بها من قبل المنشأة المصدرة نفسها أو شركاتها التابعة.

المثال ٣ إصدار أسهم المنح

للمرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧ (أ) و ٢٨

١٨٠ وحدة عملة	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠×٠
٦٠٠ وحدة عملة	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم لعام ٢٠×١
٢٠٠ سهم	الأسهم العادية المتداولة حتى ٣٠ ليلول ٢٠×١
٢ سهم عادي لكل سهم عادي متداول في ٣٠ أيلول ٢٠×١	إصدار الأسهم المنحة ١ تشرين الأول ٢٠×١
$٤٠٠ = ٢ \times ١٢٠٠ \times ٢٠$	
$\frac{٦٠٠ \text{ وحدة عملة} - ١,٠٠ \text{ وحدة عملة}}{(٤٠٠ + ٢٠٠)}$	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×١
$\frac{١٨٠ \text{ وحدة عملة} - ٠,٣٠ \text{ وحدة عملة}}{(٤٠٠ + ٢٠٠)}$	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم ٢٠×٠
ولأن إصدار أسهم المنح كان بدون مقابل، يُعامل كما لو أنه حدث قبل بداية ٢٠×٠، أول فترة يتم عرضها.	

المثال ٤ - إصدار الحقوق

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ٢٦ و ٢٧ (ب) و ٢٨

٢٠x٢	٢٠x١	٢٠x٠	
<u>١٨٠٠ (وحدة عملة)</u>	<u>١٥٠٠ (وحدة عملة)</u>	<u>١١٠٠ (وحدة عملة)</u>	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في شركة الأم
			الأسم المتداولة قبل إصدار الحقوق
			إصدار الحقوق
			٥٠٠ سهم
			سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم متداولة (مجموع ١٠٠٠ سهم جديد)
			سعر الممارسة: ٥,٠٠ وحدات عملة
			تاريخ إصدار الحقوق: ١ كانون الثاني ٢٠x١
			آخر تاريخ لممارسة الحق: ١ آذار ٢٠x١
			سعر السوق للسهم العادي الولد مباشرة قبل الممارسة
			في: ١ آذار ٢٠x١
			١١,٠٠ وحدة عملة
			٣١ كانون الأول
			تاريخ الإبلاغ

حساب قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم

القيمة العادلة لجميع الأسهم المتداولة قبل ممارسة الحقوق + المجموع الكلي المستلم من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم المتداولة قبل الممارسة + عدد الأسهم الصادرة في الممارسة

$$\frac{(١١,٠٠ وحدة عملة \times ٥٠٠ سهم) + (٥ وحدة عملة \times ١٠٠ سهم)}{٥٠٠ سهم + ١٠٠ سهم}$$

قيمة الحقوق النظرية السابقة لكل سهم = ١٠,٠٠ وحدات عملة

حساب عامل التعديل

$$\frac{١,١٠ وحدة عملة}{١٠,٠٠ وحدة عملة} = ١,١٠$$

القيمة للعادلة لكل سهم قبل ممارسة الحقوق
قيمة الحقوق النظرية لكل سهم

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

٢٠x٢	٢٠x١	٢٠x٠	
		٢,٧٠ وحدة عملة	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ كما تم الإبلاغ عنها أصلاً
			١,١٠ وحدة عملة / ٥٠٠ سهم
		٢,٠٠ وحدة عملة	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٠ التي تم إعادة عرضها لحقوق الإصدار
			١,١٠ وحدة عملة / (٥٠٠ سهم + ١٠١)
		٢,٥٤ وحدة عملة	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x١ بما في ذلك آثار إصدار الحقوق
			١,٥٠ وحدة عملة (١,١ x ٥٠٠) + (١٢/٢ x ١٠٠) / ١٢/١٠ x
			١,٨٠ وحدة عملة / ٦٠٠ سهم
٣ وحدات عملة			الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم للعام ٢٠x٢

المثال ٥ آثار خوارات الأسهم على الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٢٣، الفقرات ٤٥-٤٧

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في شركة الأم للعام ٢٠×١	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	٥٠٠٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عمادي واحد خلال العام ٢٠×١	٢٠٠٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم بموجب الخيار خلال العام ٢٠×١	١٠٠ وحدة عملة

حساب حصة السهم من الأرباح

الأرباح	الأسم	لكل سهم
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في شركة الأم للعام ٢٠×١	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة	
المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خلال العام ٢٠×١	٥٠٠٠٠٠	
الحصة الأصلية من الأرباح لكل سهم		٢٤٠ وحدة عملة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم بموجب الخيار	١٠٠,٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التي كان من الممكن إصدارها بمتوسط سعر السوق: (١٠٠,٠٠٠ × ١٥,٠٠ وحدة عملة) / ٢٠,٠٠ وحدة عملة	(٧٥٠٠٠)	
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة	٢٢٩ وحدة عملة

(أ) لم تزد الأرباح لأن مجموع عدد الأسهم ارتفع فقط بمقدار عدد الأسهم (٢٥٠٠) التي اعتبر أنه لا تم إصدارها بدون مقابل (انظر الفقرة ٤٦ ب) من المعيار).

المثال ٥ (أ) تحديد سعر الممارسة لخيارات أسهم الموظفين

١٠٠٠	المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المستحقة لكل موظف
١٢٠٠ وحدة عملة	مبلغ المتوسط المرجح لكل موظف ينبغي الاعتراف به خلال ما تبقى من فترة الإستحقاق لخدمات الموظفين التي سيتم تقديمها كمقابل لخيارات الأسهم، المحددة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفع على أسس الأسهم".
١٥ وحدة عملة	سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المستحقة

حساب سعر الممارسة المعدل

١٢٠٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل موظف
١٢٠ وحدة عملة	القيمة العادلة للخدمات التي سيتم تقديمها فيما بعد لكل خيار (١,٠٠٠/١,٢٠٠)
١٦٢٠ وحدة عملة	مجموع سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٢٠٠ وحدة عملة)

(عملة)

المثال ٦- السندات القابلة للتحويل*

المرجع: معايير المحاسبة الدولية ٣٣، الفقرات ٣٣ و ٣٤ و ٣٦ و ٤٩

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في شركة الأم	١٠٠٤ وحدة عملة
الأسمم العادية المتداولة	١٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم	١٠٠ وحدة عملة
السندات القابلة للتحويل	١٠٠
يتم تحويل كل مجموعة مكونة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية	
مصرف الفائدة للسنة الحالية المتوقعة بنصر الإلتزام للسندات القابلة للتحويل	١٠ وحدات عملة
الضريبة الحالية والمؤجلة المتوقعة بمصرف الفائدة ذلك	٤ وحدات عملة

ملاحظة: يتضمن مصرف الفائدة بإلغاء الخصم الناتج من الإعتراف الأولي لعنصر الإلتزام (نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والمعرض").

الربح المعدل المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في شركة الأم	١٠٠٤ وحدة + ١٠ وحدات - ٤
عدد الأسهم العادية الناتجة عن تحويل السندات	٣٠ وحدات = ١٠١٠ وحدة عملة
عدد الأسهم العادية المستعملة لحساب الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٠٠٠ + ٣٠ = ١٠٣٠
الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم	١٠١٠ وحدة عملة / ١٠٣٠ = ٠,٩٨ وحدة عملة

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإلتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة على أنها مصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

المثال ٧ الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرات ١٩ و ٢٤ و ٣٦ و ٣٧ و ٤١-٤٣ و ٥٢

١,٠٠٠,٠٠٠ (لم يكن هناك أي تداول للخيارات أو
الضمانات أو الأدوات القابلة للتحويل خلال الفترة)

٧٠×١ الأسهم العادية المتداولة خلال العام

تنص اتفاقية معينة متعلقة بعملية حديثة لاندماج الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس
الشروط التالية:

٥,٠٠٠ سهم عادي إضافي لكل موقع تجزئة جديد تم

افتتاحه خلال العام ٢٠×١

١,٠٠٠ سهم عادي إضافي لكل قيمة ١,٠٠٠ وحدة

عملة من الربح الموحد بزيادة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة

عملة للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠×١

موقع التجزئة التي تم افتتاحها خلال السنة:

موقع واحد في ١ أيار ٢٠×١

موقع واحد في ١ أيلول ٢٠×١

١,١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ آذار ٢٠×١

الأرباح الموحدة للسنة حتى تاريخه المنسوبة إلى

أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم

٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في حزيران ٢٠×١

١,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣٠ أيلول ٢٠×١

(وتتضمن ٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة خسارة من عملية

متوقفة معينة)

٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كما في ٣١ كانون الأول

٢٠×١

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم

الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنة كاملة
البسط (وحدة عملة)	١١٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	(٤٠,٠٠٠)	٢٩٠,٠٠٠
المقام	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الأسهم العادية المتداولة	—	٣,٣٣٣ ^(١)	٦,٦٦٧ ^(٢)	٥,٠٠٠ ^(٣)
بنود طارئة لموقع التجزئة	—	—	—	—
بنود طارئة للأرباح ^(٤)	—	—	—	—
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠٠٥,٠٠٠
الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٢,٨٩

(أ) ٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{2}{2}$

(ب) ٥,٠٠٠ سهم + ٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{3}{1}$

(ج) ٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{12}{8}$ + ٥,٠٠٠ سهم $\times \frac{12}{4}$

(د) لا يكون للبنود الطارئة للأرباح أي أثر على الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشروط حتى نهاية الفترة المشروطة. ويتم تجاهل الأثر لصلفات الربع الرابع والسنة الكاملة لأنه من غير المؤكد أنه يتم تلبية الشروط حتى لآخر يوم من الفترة.

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم

الربح الأول	الربح الثاني	الربح الثالث	الربح الرابع	سنة كاملة	
١,١٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	(٤٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠	٢,٩٠٠,٠٠٠	البيس (وحدة عملة)
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	المقام
—	٥٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	الأسهم العادية المتداولة
— (١)	٣٠٠,٠٠٠ (ب)	— (ج)	(٩٩٠,٠٠٠)	(٩٩٠,٠٠٠)	بنود طارئة لموقع التجزئة
—	٣٠٠,٠٠٠ (ب)	— (ج)	(٩٩٠,٠٠٠)	(٩٩٠,٠٠٠)	بنود طارئة للأرباح
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٣٠٥,٠٠٠	١,٠١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	١,٩١٠,٠٠٠	مجموع الأسهم
١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠) (د)	٠,٥٢	١,٥٢	الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم (وحدة عملة)

(أ) ليس لدى الشركة ٣٠٠,٠٠٠ أرباح للسنة حتى تاريخه تزيد عما قيمته ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ آذار ٢٠٠١. ولا يسمح

المحاسب بتقدير مستويات الأرباح المستقبلية وشمل الأسهم الطارئة ذات العلاقة.

(ب) ((٢,٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

(د) تكون أرباح السنة حتى تاريخه أقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

(هـ) ((٢,٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) / ١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

(و) ولأن الخسارة خلال الربع الثالث تُنسب إلى الخسارة من العملية المتوقعة، لا تنطبق أحكام زيادة دخل الأسهم. ويكون الفرق

المسيطر إيجابي (أي الربع أو الخسارة من العملية المستمرة التي تُنسب إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم). وشعنا

لذلك، يُشمل أثر الأسهم العادية المحتملة في حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم.

المثال ٨: السندات القابلة للتحويل التي يتم تسديدها بالأشهر أو نقدا حسب اختيار المنشأة المصدرة

المرجع: معمل المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٥٨ و ٥٩

تصدر المنشأة ٢٠٠٠ سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. وتكون مدة السندات ٣ سنوات، ويتم إصدارها بالقيمة الاسمية ٥٠٠٠ وحدة عملة للسند الواحد، مما ينتج عنه مجموع عائدات بقيمة ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. ويستحق دفع الفائدة سنويا بدفعات متأخرة المداد بسعر فائدة سنوي اسمي بنسبة ٦٪. ويتم تحويل كل سند في أي وقت لأجل تاريخ الاستحقاق إلى ٢٥٠ سهم عادي. وللنشطة الخيار في تسديد المبلغ الرئيسي للسندات القابلة للتحويل على شكل أسهم عادية أو نقدا.

وعندما يتم إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيار التحويل تبلغ نسبته ٩٪. وفي تاريخ الإصدار، يكون سعر السوق للسهم العادي الواحد ٣ وحدات عملة. ويتم تجاهل ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم للسنة ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة الأولى	
السهم العادية المتداوله	١٢٠٠٠٠٠
السندات القابلة للتحويل المتداوله	٢٠٠٠
تخصيص عائدات إصدار السندات:	
عنصر الإلتزامات	١٨٤٨١٢٢ وحدة عملة*
عنصر حقوق الملكية	١٥١٨٧٨ وحدة عملة
	٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة

يتم تحديد عنصري الإلتزامات وحقوق الملكية وفقا لمعمل المحاسبة الدولي ٣٢ "الأنوات المالية: الإفصاح والعرض". ويتم الاعتراف بهذه المبالغ على أنها المبالغ المسجلة الأولية لعنصري الإلتزامات وحقوق الملكية. إن المبلغ المخصص لعنصر حقوق الملكية ذو خيار التحويل للمنشأة المصدرة عبارة عن إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله.

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

$$\frac{١٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة عملة} - ٠,٨٣ \text{ وحدة عملة للسهم العادي}}{١٢٠٠٠٠٠}$$

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم في السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد من خلال إصدار الأسهم العادية. لذلك يتم حساب أثر تراجع دخل الأسهم وفقا للفترة ٥٩ من المعيار.

$$\frac{١٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة عملة} + ١٦٦٣٣١ \text{ وحدة عملة}^{(أ)}}{١٢٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠} = ٠,٦٩ \text{ وحدة عملة للسهم العادي}$$

- (أ) يتم تعديل الربح لزيادة قيمته لزيادة ١٦٦,٣٣١ وحدة عملة (١٨٤٨,١٢٢ وحدة عملة X ٩٪) من التزام مرور الوقت.
(ب) ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادي = ٢٥٠ سهم عادي X ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل .

* هذا يمثل القيمة الحالية للمبلغ الرئيسي والفائدة المضمومة بنسبة ٩٪ - ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة الدفع في نهاية مدة ثلاث سنوات، ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مستحقة

المثال ٩ حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم

تحديد الترتيب الذي ينبغي به شمل الأدوات التي يُحتمل تراجع دخلها*

المرجع الرئيسي: معيار المحاسبة الدولية ٣٣، الفقرة ٤٤

المرجع الثانوي: معيار المحاسبة الدولية ٣٣، الفقرات ١٠ و ١٢ و ١٩ و ٣١-٣٣ و ٣٦ و ٤١-٤٧ و ٤٩ و ٥٠

الإجراءات	وحدة عملة
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	١٦٤.٠٠٠٠
مطروحا منها أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	(٦٤.٠٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١.٠٠٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقعة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٤.٠٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٦.٠٠٠٠٠
الأسهم العادية المتداولة	٧.٠٠٠٠٠
متوسط سعر السوق لأسهم عادى واحد خلال السنة	٧٥.٠٠ وحدة عملة
الأسهم العادية المحتملة للخيارات	١٠.٠٠٠٠ بسعر ممارسة قيمته ٦٠ وحدة عملة
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨.٠٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠ وحدة عملة تستحق أرباح أسهم متراكمة بقيمة ٨ وحدات عملة للسهم. ويتم تحويل كل سهم ممتاز إلى اثنين من الأسهم العادية.
سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥٠%	المبلغ الاسمي ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. يتم تحويل كل سند بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى ٢٠ سهم عادى. وليس هناك إعطاء للعلاوة أو الخصم يؤثر في تحديد مصروف الفائدة.
معدل الضريبة	٤٠%

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كالتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف العائد وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يتتبع معيار المحاسبة الدولية ٣٣.

الزيادة في الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

الخيارات	الزيادة في الأرباح الأسهم المتزايدة الصغيرة بدون مقابل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	الزيادة في الأرباح (وحدة عملة)	الزيادة في عدد الأسهم العادية	الأرباح المتزايدة لكل سهم (وحدة عملة)
الزيادة في الأرباح الأسهم المتزايدة الصغيرة بدون مقابل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	١٠٠٠٠٠ x (٧٥) وحدة عملة - ٦٠ وحدة / ٧٥ وحدة	صفر	٢٠٠٠	صفر
الزيادة في الربح	٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة ٠,٠٨ x ١٠٠ x	٦٤٠٠٠٠٠		
الأسهم المتزايدة المسندة للقابلة للتحويل بنسبة ٥٠%	٨٠٠٠٠٠ x ٢		١٦٠٠٠٠٠	٤,٠٠
الزيادة في الربح	١٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة x ٠,٠٥ (٠,٤٠ - ١)	٣٠٠٠٠٠٠		
الأسهم المتزايدة	٢٠ x ١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠	١,٥٠

لترتيب الذي ينبغي فيه شمل الأدوات المالية التي يحتمل تراجع دخلها:

(أ) الخيارات

(ب) المسندات القابلة للتحويل بنسبة ٥٠ %

(ج) الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

حساب الحصص المرتجعة من الأرباح لكل سهم

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم (الرقم الرقائبي)	الأسهم العادية	لكل سهم
وحدة عملة	وحدة عملة	كما هو مبلغ عنه الخيارات
١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥,٠٠
٢٠٠٠٠		
١٠٠٠٠٠٠	٢٠٢٠٠٠	٤,٩٥
٣٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	نو دخل أسهم مترجع
١٣٠٠٠٠٠	٤٠٢٠٠٠	٣,٢٣
٦٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	نو دخل أسهم مترجع
١٩٤٠٠٠٠	٥٦٢٠٠٠	٣,٤٥
		أسهم مرتفع

بسبب ازدياد الحصص المترجعة من الأرباح لكل سهم عند الأخذ بعين الاعتبار الأسهم الممتازة القابلة للتحويل (من ٣,٢٣ وحدة عملة إلى ٣,٤٥ وحدة عملة)، يكون من المحتمل تراجع دخل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ويتم تجاهلها في حساب الحصص المترجعة من الأرباح لكل سهم. وعليه، تكون الحصص المترجعة من الأرباح لكل سهم فيما يخص الربح من العمليات المستمرة هي ٣,٢٣ وحدة عملة:

الحصص الأساسية من الأرباح لكل الحصص المترجعة من الأرباح لكل

سهم (وحدة عملة)	سهم (وحدة عملة)	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
٣,٢٣	٥,٠٠	الخسارة من الصلبيات المتوقعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
(٠,٩٩) (١)	(٢,٠٠) (٢)	الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
٢,٢٤ (٣)	٣,٠٠ (٤)	

$$(أ) \quad (٤.٠٠٠.٠٠٠ / ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠) \text{ وحدة عملة}$$

$$(ب) \quad (٤.٠٠٠.٠٠٠ / ٤.٠٢٠.٠٠٠ - ٠.٩٩) \text{ وحدة عملة}$$

$$(ج) \quad (٦.٠٠٠.٠٠٠ / ٢.٠٠٠.٠٠٠ - ٣.٠٠) \text{ وحدة عملة}$$

$$(د) \quad (٦.٠٠٠.٠٠٠ + ٣.٠٠٠.٠٠٠ \text{ وحدة عملة}) - ٤.٠٢٠.٠٠٠ - ٢.٢٤ \text{ وحدة عملة}$$

المثال ١٠ أوقات الشركة التابعة: حساب الحصص المتراجعة والأساسية من الأرباح لكل سهم *

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرات ٤٠ و ١١١ و ١٢١

الشركة الأم:

الأرباح المنسوبة لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	١٢٠٠٠ وحدة عملة (باستثناء ليرة أرباح للشركة التابعة أو أرباح أسهم مدفوعة من قبلها)
الأرباح العادية المتداولة	١٠٠٠٠
أوقات الشركة التابعة المملوكة من قبل الشركة الأم	٨٠٠ سهم عادي
	٣٠ ضمانات قابلة للممارسة لشراء الأسهم العادية للشركة التابعة
	٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل

الشركة التابعة:

الأرباح	٥٤٠٠ وحدة عملة
الأرباح العادية المتداولة	١٠٠٠
الضمانات	١٥٠، قابلة للممارسة لشراء أسهم عادية للشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ وحدات عملة
متوسط سعر السوق للسهم العادي الواحد	٢٠ وحدة عملة
الأرباح الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠، كل واحد منها قابل للتحويل إلى سهم عادي
أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة	وحدة عملة واحدة لكل سهم

لم تكن للتطبيقات أو المحفوظات بين الشركات ضرورية إلا لأرباح الأسهم. تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا التوضيح.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأوقات المالية القليلة للتحويل كإقتراعات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة والأرباح ذات العلاقة كمصاريف وحقوق الملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

حصة الشركة التابعة من أرباح كل سهم

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ٥,٠٠٠ وحدة عملة $\frac{٥٤٠٠ \text{ وحدة عملة}^{(١)} - ٤٠٠ \text{ وحدة عملة}^{(٢)}}{١,٠٠٠ \text{ (ج)}}$ محسوبة كما يلي:

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم بقيمة ٣,٦٦ وحدة عملة محسوبة كما يلي: $\frac{٥٤٠٠ \text{ وحدة عملة}^{(١)}}{(١٠٠٠ + ٧٥ + ٤٠٠) \text{ (ج)}}$

- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
- أرباح الأسهم المنفوعة من قبل الشركة التابعة على الأسهم الممتازة القابلة للتحويل.
- الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة،
- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية (٥,٠٠٠ وحدة عملة) بزيادة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة كأرباح لسهم ممتازة لغرض حساب الحصة المترجمة من الإرباح لكل سهم.
- الأسهم المتزايدة من الضمانات المحسوبة كما يلي: $[(٢٠ \text{ وحدة عملة} - ١٠ \text{ وحدة عملة}) / ٢٠ \text{ وحدة عملة}] \times ١٥٠$.
- الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض تداولها من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، المحسوبة كما يلي: ٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل \times عامل التحويل.

حصة المصالح من الأرباح الموحدة

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦٣ وحدة عملة محسوبة كما يلي: $\frac{١٢٠٠٠ \text{ وحدة عملة}^{(١)} + ٤٣٠٠ \text{ وحدة عملة}^{(٢)}}{١,٠٠٠ \text{ (ج)}}$

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم بقيمة ١,٦٦ وحدة عملة محسوبة كما يلي: $\frac{١٢٠٠٠ \text{ وحدة عملة} + ٢٩٢٨ \text{ (ج)} + ٥٥ \text{ وحدة عملة}^{(٢)} + ١٠٩٨ \text{ (ج)}}{١,٠٠٠}$

- أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
- جزء من أرباح شرك التابعة التي ينبغي شملها في الحصة الأساسية من الأرباح الموحدة لكل سهم مسجول كما يلي: $(٨٠٠ \times ٥,٠٠٠ \text{ وحدة عملة}) + (٣٠٠ \times ١,٠٠٠ \text{ وحدة عملة})$
- الأسهم العادية المتداولة لشركة التابعة،
- الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم العادية، محسوبة كما يلي: $(٨٠٠ / ١,٠٠٠) \times (١,٠٠٠ \text{ سهم} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم})$
- للشركة الأم في أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى الضمانات، محسوبة كما يلي: $(٣٠ / ١٥٠) \times (٧٥ \text{ سهم متزايد} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم})$.
- الحصة التناسبية للشركة الأم في أرباح شركة التابعة المنسوبة إلى الأسهم الممتازة القابلة للتحويل، محسوبة كما يلي: $(٣٠٠ / ٤٠٠) \times (٤٠٠ \text{ سهم من التحويل} \times ٣,٦٦ \text{ وحدة عملة لكل سهم})$

المثال ١١ أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين *

المرجع: معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرتان ١٢١ و ١٤١

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة
الشركة الأم

١٠٠٠٠ الأسهم العادية المتكولة

٦٠٠٠ الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل

لأرباح الأسهم السنوية غير المترجمة على الأسهم ٥٠٠ وحدة عملة لكل سهم
الممتازة (قبل دفع أي أرباح لأسهم على الأسهم
العادية)

بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة لكل سهم من الأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية
أرباح إضافية بنسبة ٢٠ : ٨٠ مع الأسهم العادية (أي بعد دفع أرباح أسهم بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة و ٢٠٠
وحدة عملة على التوالي لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العادية، تشارك الأسهم الممتازة في أية أرباح
إضافية بمعدل ١/٤ من المبلغ المدفوع للأسهم العادية على أساس كل سهم).

أرباح الأسهم على الأسهم الممتازة المدفوعة	٢٢٠٠٠ وحدة عملة (٥٠٠ وحدة عملة لكل سهم)
أرباح الأسهم على الأسهم العادية المدفوعة	٢١٠٠٠ وحدة عملة (٢٠٠ وحدة عملة لكل سهم)

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل كإتزامات وحقوق ملكية أو تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضيه معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

يتم الصفحة السابقة
يتم احتساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم على النحو التالي:

وحدة عملة	وحدة عملة	الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم مطروحا منها أرباح الأسهم المنفوعة
١٠٠,٠٠٠	٣٣,٠٠٠	المرتفعة
	٢١,٠٠٠	العادية
(٥٤,٠٠٠)		
٤٦,٠٠٠		الأرباح غير الموزعة

تخصيص الأرباح غير الموزعة: غير موجودة في النص الإنجليزي

تخصيص لكل سهم على - أ

تخصيص لكل سهم ممتاز - ب ، ب = ٤/١ أ

$$\begin{aligned} & (10000 \times 1\%) + (10000 \times \frac{1}{4}) = 6000 \times 1\% \text{ وحدة عملة} \\ & 10000 \times \frac{1}{4} = 2500 \text{ وحدة عملة} \\ & 2500 \times 4 = 10000 \text{ وحدة عملة} \\ & 10000 \times \frac{1}{4} = 2500 \text{ وحدة عملة} \\ & 2500 \times 4 = 10000 \text{ وحدة عملة} \end{aligned}$$

المبالغ الأساسية لكل سهم: غير موجودة في النص الإنجليزي
الأسهم الممتازة

الأسهم العادية	الأسهم الممتازة	الأرباح الموزعة
٢,١٠ وحدة عملة	٥,٥٠ وحدة عملة	الأرباح غير الموزعة
٤,٠٠ وحدة عملة	١,٠٠ وحدة عملة	المجموع
٦,١٠ وحدة عملة	٦,٥٠ وحدة عملة	

المثال ١٢ حساب الحصة الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم وعرض بيان الدخل (مثال شامل)*

يوضح هذا المثال الحسابات الفصلية والسنوية للحصة الأساسية والمراجعة من الأرباح لكل سهم في العام ٢٠٠١ للشركة "أ"، التي يكون لها هيكل رأسمالي معقد. إن الرقم المبسط هو الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم. وفيما يلي الحقائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كان متوسط أسعار السوق للأسهم العادية للسنة التقويمية ٢٠٠١ كما يلي:

الربح الأول	٤٩ وحدة عملة
الربح الثاني	٦٠ وحدة عملة
الربح الثالث	٦٧ وحدة عملة
الربح الرابع	٦٧ وحدة عملة

كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية من ١ تموز إلى ١ أيلول ٢٠٠١ هو ٦٥ وحدة عملة.

الأسهم العادية: كان عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية ٢٠٠١ هو ٥٠٠٠٠٠٠ سهم. في ١ آذار ٢٠٠١ تم إصدار ٢٠٠٠٠ سهم عادي مقابل النقد.

سندات قابلة للتحويل: في الربع الأخير من سنة ٢٠٠٠، تم بيع سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥٠% بمبلغ أصلي ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة تستحق خلال ٢٠ سنة مقابل النقد بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة (قيمة اسمية). ويستحق دفع الفائدة مرتين في السنة، في اليوم الأول من تشرين الثاني واليوم الأول من أيار. ويتم تحويل كل مسند بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى ٤٠ سهم عادي. لم تحول أية سندات في عام ٢٠٠٠. تم تحويل كامل الإصدار في ١ نيسان ٢٠٠١ لأن الشركة (أ) طلبت الإصدار.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل: في الربع الثاني من عام ٢٠٠٠، تم إصدار ٨٠٠٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول في معاملة شراء معينة. وتبلغ أرباح الأسهم الفصلية على كل سهم ممتاز قابل للتحويل ما قيمته ٠,٠٥ وحدة عملة، يستحق دفعها في نهاية الربع للأسهم المتداولة في ذلك التاريخ. ويتم تحويل كل سهم إلى سهم عادي واحد. وقد حول لأصحاب ٦٠٠٠٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل أسهمهم الممتازة إلى أسهم عادية في ١ حزيران ٢٠٠١.

الضمانات: تم إصدار ضمانات لشراء ٦٠٠٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٥٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ٥ سنوات في ١ كانون الثاني ٢٠٠١. وتم ممارسة كافة الضمانات القائمة في الأول من أيلول ٢٠٠١.

الخيارات: تم إصدار خيارات لشراء ١٥٠٠٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة ٧٥ وحدة عملة لكل سهم لمدة ١٠ سنوات في ١ تموز ٢٠٠١. ولم يتم ممارسة أية خيارات خلال ٢٠٠١ لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كانت ضريبة الدخل ٤٠% للسنة ٢٠٠١.

* لا يوضح هذا المثال تصنيف مكونات الأرباح المالية القابلة للتحويل كإعانات وحقوق ملكية أو تصنيف الفائدة وأرباح الأسهم ذات العلاقة كمصاريف وحقوق ملكية كما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة الربح (الخسارة) المنسوبة إلى الشركة

٢٠٥١	المنسوبة إلى الشركة الأم ^(١)	الأم
	وحدة عملة	وحدة عملة
الربح الأول	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
الربح الثاني	٦٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠
الربح الثالث	١٠٠٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠٠) (٢)
الربح الرابع	(٧٠٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠)
مئة كاملة	<u>١١٨٠٠٠٠٠</u>	<u>٩٨٠٠٠٠٠</u>

(١) هذا هو الرقم المبيط (قبل التحول للبيانات المعمّزة).

(٢) تكبدت الشركة خسارة بقيمة ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (صافي الضريبة) من العمليات المتوقّفة في الربع الثالث.

الربح الأول من ٢٠٥١

حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم وحدة عملة

الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة ٥٠٠٠٠٠٠
الأم

مطروحا منها: لأرباح الأسهم المعمّزة (٤٠٠٠٠) (٣)

الأرباح المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية فسي ٤٩٦٠٠٠٠
الشركة الأم

التاريخ	الأسمم المتداولة	جزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسمم
١ كانون الثاني - ٢٨	٥٠٠٠٠٠٠	٣/٢	٣٣٣٣٣٣٣
شباط			
إصدار الأسهم العادية في			
١ آذار	<u>٧٠٠٠٠٠</u>		
١ آذار - ٣١ آذار	٥٢٠٠٠٠٠	٣/١	<u>١٧٣٣٣٣٣</u>
المتوسط المرجح للأسمم			<u>٥٠٦٦٦٦٦</u>
الحصة الأساسية من			<u>٠.٩٨ وحدة عملة</u>
الأرباح لكل سهم			

(١) ٨٠٠,٠٠٠ سهم x ٠.٠٥ وحدة عملة

تابع من الصفحة السابقة
حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم

٤,٩٦٠,٠٠٠ وحدة عملة

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في
الشركة الأم

إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المقترضة

٤,٠٠٠ وحدة عملة (١)

أرباح الأسهم الممتازة

٩,٠٠٠ وحدة عملة (٢)

الخسارة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥ %

١٣,٠٠٠ وحدة عملة

٥٠,٩٠٠ وحدة عملة

٥,٦٦٠

تأثير التحويلات المقترضة

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في

الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المقترضة

المتوسط المرجح للأسهم

إضافة إلى: الأسهم المترجمة من التحويلات

المقترضة

صفر (٣)

الضمانات

٨,٠٠٠

الأسم الممتازة القابلة للتحويل

سندات قابلة للتحويل بنسبة ٥ %

٤٨,٠٠٠

الأسم العادية المحتمل تراجع دخلها

المتوسط المرجح المعدل للأسهم

الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم

١٢٨,٠٠٠

٦٣,٤٦٦

٠,٨٠ وحدة عملة

(ب) ٨,٠٠٠ سهم ٠,٠٥ وحدة عملة

(ج) (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة ٥ % / ٤, مطروحا منها الضرائب بنسبة ٤٠ %)

(د) لم يُفترض ممارسة الضمانات لأنها كانت ذات دخل مرتفع من الأسهم خلال الفترة (٥٥ وحدة عملة [سعر الممارسة] < ٤٩ وحدة عملة [متوسط السعر]).

الربح النقدي من ٢٠x١

وحدة عملة	حساب الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم		
٦٥٠٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم		
(١٠٠٠٠) ^(١)	مطروحا منها: لأرباح الأسهم الممتازة		
<u>٦٤٩٠٠٠</u>	الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
المتوسط المرجح للأسهم	جزء من الفترة	الأسهم المتداولة	التاريخ
		٥٢٠٠٠٠٠	١ نيسان
			تحويل السندات القابلة للتحويل بنسبة
		<u>٤٨٠٠٠٠</u>	٥% في ١ نيسان
٣٧٨٦٦٦٦	٣/٢	٥٦٨٠٠٠٠	١ نيسان - ٣١ نيسان
		<u>٦٠٠٠٠٠</u>	تحويل الأسهم الممتازة في ١ حزيران
<u>٢٠٩٣٣٣٣</u>	٣/١	٦٢٨٠٠٠٠	١ حزيران - ٣٠ حزيران
<u>٥٨٨٠٠٠٠</u>			المتوسط المرجح للأسهم
<u>١,١٠ وحدة عملة</u>			الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم

(١) ٢٠٠٠٠ سهم x ٠,١٥ وحدة عملة.

يتم من الصفحة السابقة

حساب الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في

الشركة الأم

إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة

لأرباح الأسهم الممتازة

تأثير التحويلات المفترضة

الربح المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة

الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة

المتوسط المرجح للأسهم

إضافة إلى: الأسهم المتزيدة من التحويلات

المفترضة

الضمانات

الأسهم الممتازة للقبلة للتحويل

الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها

المتوسط المرجح المعدل للأسهم

الحصة المترجمة من الأرباح لكل سهم

٦٤٩٠٠٠٠

١٠٠٠٠ وحدة عملة (٢)

١٠٠٠٠

٦٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة

٥٨٨٠٠٠٠

(٣) ٥٠٠٠٠

(٤) ٦٠٠٠٠٠

٦٥٠٠٠٠

٦٥٣٠٠٠٠

١,٠٠٠ وحدة عملة

(ب) ٢,٠٠٠٠ سهم \times ٠,٠٥ وحدة عملة.

(ج) ٥٥ وحدة عملة \times ٦,٠٠٠ = ٣٣٠,٠٠٠ وحدة عملة، ٣٣٠,٠٠٠ وحدة عملة / ٦٠ وحدة عملة = ٥,٥٠٠,٠٠٠

٦,٠٠٠,٠٠٠ - ٥,٥٠٠,٠٠٠ = ٥٠٠,٠٠٠ سهم أو [(٦٠ وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة) / ٦٠ وحدة عملة] \times ٦,٠٠٠,٠٠٠ سهم = ٥٠٠,٠٠٠ سهم.

(د) (٨,٠٠٠,٠٠٠ سهم \times ٣/٤) + (٢,٠٠٠ سهم \times ٣/٤).

الربح الثالث من ٢٠٠١

حساب الحصص الأساسية من الأرباح لكل سهم	وحدة عملة		
الربح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم	١٠٠٠٠٠٠		
مطروحا منها: لأرباح الأسهم الممتازة	(١٠٠٠٠)		
الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	٩٩٠٠٠٠		
الخسارة من العمليات المتوقعة المنسوبة إلى الشركة الأم	(٢٠٠٠٠٠٠)		
الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم	(١٠١٠٠٠٠)		
التاريخ	الأسهم المتداولة	جزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ تموز - ٣١ آب	٦٢٨٠٠٠٠	٣/٢	٤١٨٦٦٦٦
ممارسة الضمانات في ١ أيلول	٦٠٠٠٠٠		
١ أيلول - ٣٠ أيلول	٦٨٨٠٠٠٠	٣/١	٢٢٩٣٣٣٣
المتوسط المرجح للأسهم			٦٤٨٠٠٠٠
الحصص الأساسية من الأرباح			
الربح من العمليات المستمرة			٠,١٥ وحدة عملة
الخسارة من العمليات المتوقعة			(٠,٣١) وحدة عملة
الخسارة			(٠,١٦) وحدة عملة

يتبع الصفحة السابقة

٩٩٠٠٠٠ وحدة عملة	<p>حساب الحصص المتراجعة من الأرباح لكل سهم</p> <p>الربح من العمليات المستمرة المنسوب لأصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم</p> <p>إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة</p> <p>أرباح الأسهم الممتازة</p>
<u>١٠٠٠٠ وحدة عملة</u>	تأثير التحويلات المفترضة
١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة	<p>الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة</p>
<u>(٢٠٠٠٠٠٠) وحدة عملة</u>	الخسارة من العمليات المتوقعة المنسوبة إلى الشركة الأم
<u>(١٠٠٠٠٠٠) وحدة عملة</u>	<p>الخسارة من العمليات المستمرة المنسوب لمالكي الأسهم العادية المنشأة الأم متضمناً التحويلات المفترضة</p> <p>المتوسط المرجح للأسهم</p>
٦٤٨٠٠٠٠	<p>إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة للضمانات</p>
٥٠٠٠٠ ^(١)	الأسهم الممتازة القليلة للتحويل
<u>٢٠٠٠٠٠</u>	
<u>٢٦١٥٣٨</u>	الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها
<u>٢٧٤١٥٣٨</u>	المتوسط المرجح المحلل للأسهم
٠,١٥ وحدة عملة	حصص السهم المتراجعة من الأرباح لكل سهم
<u>(٠,٣٠) وحدة عملة</u>	الربح من العمليات المستمرة
<u>(٠,١٥) وحدة عملة</u>	الخسارة من العمليات المتوقعة
	الخسارة

^(١) [(٦٥ وحدة عملة - ٥٥ وحدة عملة) / ٦٥ وحدة عملة] x ٦٠٠٠٠٠ = ٩٢٣٠٨ سهم، ٩٢٣٠٨ x ٢/٢ = ٦١٥٣٨ سهم غير موجود الرقم صحيح

ملحظة: يتم شمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح للخسارة من العمليات المتوقعة والخسارة رغم أنها مرتفعة من حيث دخل الأسهم. هذا لأن الرقم الميسور (الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم، المحلل للأرباح الممتازة) كان إيجابياً (أي ربح بدلاً من خسارة).

وحدة عملة	حساب الحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم		
(٧٠٠٠٠٠)	الضارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم		
(١٠٠٠٠)	إضافة إلى: أرباح الأسهم الممتازة		
(٧١٠٠٠٠)	الضارة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
المتوسط المرجح للأسهم	الأسم المتداولة	جزء من الفترة	التاريخ
٦٨٨٠٠٠٠	٦٨٨٠٠٠٠	٣/٣	١ تشرين الأول - ٣١ كانون الأول
٦٨٨٠٠٠٠			المتوسط المرجح للأسهم
			الحصة الأساسية والمتراجعة من
			الأرباح لكل سهم
			الضارة المنسوبة إلى أصحاب
			الأسهم العادية في الشركة الأم
(٠,١٠) وحدة عملة			

ملاحظة: لا تشمل الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة في حساب المبالغ المتراجعة من الأرباح لكل سهم ذلك لأن الرقم المسيطر (الضارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم المعدلة للأرباح الممتازة) كان سلبيا (أي ضارة بدلا من ربح).

الصفحة الكاملة ٢٠x١

وحدة عملة	حساب الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم		
١١٨٠٠٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى الشركة الأم		
(٧٠٠٠٠)	مطروحا منه: أرباح الأسهم الممتازة		
١١٧٣٠٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم		
(٧٠٠٠٠٠٠)	الخسارة من العمليات المتوقفة المنسوبة إلى الشركة الأم		
٩٧٣٠٠٠٠	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في لشركة الأم		
أسهم المعدل المرجح	الأسهم المتداولة	جزء من الفترة	التاريخ
٨٣٣٣٣٣	٥٠٠٠٠٠٠	١٢/٢	١ كانون الثاني - ٢٨ شباط
	٢٠٠٠٠٠		إصدار الأسهم العادية في ١ آذار
٤٣٣٣٣٣	٥٢٠٠٠٠٠	١٢/١	١ آذار - ٣١ آذار
	٤٨٠٠٠٠٠		تحويل المندات القابلة للتحويل
			بنسبة ٥٥% في ١ نيسان
٩٤٦٦٦٧	٥٦٨٠٠٠٠	١٢/٢	١ نيسان - ٣١ أيار
	٦٠٠٠٠٠		تحويل الأسهم الممتازة في ١ حزيران
١٥٧٠٠٠٠	٦٢٨٠٠٠٠	١٢/٣	١ حزيران - ٣١ آب
	٦٠٠٠٠٠		ممارسة الضمانات في ١ أيلول
٢٢٩٣٣٣٣	٦٨٨٠٠٠٠	١٢/٤	١ أيلول - ٣١ كانون الأول
٦٠٧٦٦٦٧			المتوسط المرجح للأسهم
			الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:
١,٩٣ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة		
(٠,٣٣ وحدة عملة)	الخسارة من العمليات المتوقفة		
١,٦٠ وحدة عملة	الربح		

حساب الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم

١١,٧٣٠,٠٠٠	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم
	إضافة إلى: تأثير الربح للتحويلات المفترضة
٧٠,٠٠٠ وحدة عملة	أرباح الأسهم الممتازة
٩٠,٠٠٠ وحدة عملة ^(أ)	الفائدة على السندات القابلة للتحويل بنسبة ٥% تأثير التحويلات المفترضة
١٦٠,٠٠٠ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة
١١,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة	الخسارة من العمليات المتوقعة المنسوبة إلى الشركة الأم
(٢,٠٠٠,٠٠٠) وحدة عملة	الربح المنسوب إلى أصحاب الأسهم العادية في الشركة الأم بما في ذلك التحويلات المفترضة
٩,٨٩٠,٠٠٠ وحدة عملة	المتوسط المرجح للأسهم
٦,٠٧٦,٦٦٧	إضافة إلى: الأسهم المتزايدة من التحويلات المفترضة
	الضمانات
١٤,٨٨٠ (ب)	الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
٤٥٠,٠٠٠ (ج)	سندات قابلة للتحويل ٥%
١٢٠,٠٠٠ (د)	الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها
٥٨٤,٨٨٠	المتوسط المرجح المحل للأسهم
٦,٦٦١,٥٤٧	الحصص المترجمة من الأرباح لكل سهم:
١,٧٨ وحدة عملة	الربح من العمليات المستمرة
(٠,٣٠) وحدة عملة	الخسارة من العمليات المتوقعة
١,٤٨ وحدة عملة	الربح

- (أ) $(١٢,٠٠٠,٠٠٠ \times ٥\%) / ٤٠$ مطروحا منها الضرب بنسبة ٤٠%.
- (ب) $(٥٧,١٢٥ - ٥٥ \text{ وحدة عملة}) / ٥٧,١٢٥ \text{ وحدة عملة} \times ٦٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٣٢٠$ سهم، $٢٢,٣٢٠ \times ١٢/٨ = ٣٢٨,٨٨٠$ سهم.
- (ج) $(٨٠٠,٠٠٠ \text{ سهم} \times ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ \text{ سهم} \times ١٢/٧) = ١٤,٨٨٠$ سهم.
- (د) $٤٨٠,٠٠٠ \text{ سهم} \times ١٢/٣ = ١,٩٢٠$ سهم.

يوضح المثال التالي كيف يمكن للشركة (أ) أن تعرض بيانات حصة السهم من الأرباح في بيان الدخل. لاحظ أن القيم لكل سهم للخسارة من العمليات الغير مستمرة غير مطلوب تقديمها في بيان الدخل.

للحصة المنتهية في ٢٠١١

وحدة عملة

١,٩٣

(٠,٢٣)

١,٦٠

١,٧٨

(٠,٣٠)

١,٤٨

حصة السهم من الأرباح

الربح من العمليات المستمرة

الخسارة من العمليات المتوقفة

الربح

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم

الربح من العمليات المستمرة

الخسارة من العمليات المتوقفة

الربح

يتضمن الجدول التالي البيانات التفصيلية والمبنوية لحصة السهم من الأرباح الخاصة بالشركة (أ). والغرض من هذا الجدول توضيح أن مجموع بيانات حصة السهم من الأرباح للفصول الأربعة ليس بالضرورة أن يساوى البيانات السنوية لحصة السهم من الأرباح. ولا يقتضى المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات.

سنة كاملة
الربيع
الربيع
الربيع
الربيع
الأول
الثاني
الثالث
الرابع

وحدة عملة وحدة عملة وحدة عملة وحدة عملة وحدة عملة

الحصة الأساسية من الأرباح لكل سهم:

الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة ٠,٩٨ ١,١٠ ٠,١٥ (٠,١٠) ١,٩٣

الخسارة من العمليات المتوقفة (٠,٢٣) = (٠,٣١) = =

الربح (الخسارة) ٠,٩٨ ١,١٠ (٠,١٦) (٠,١٠) ١,٦٠

الحصة المتراجعة من الأرباح لكل سهم:

الربح (الخسارة) من العمليات المستمرة ٠,٨٠ ١,٠٠ ٠,١٥ (٠,١٠) ١,٧٨

الخسارة من العمليات المتوقفة (٠,٣٠) = (٠,٣٠) = =

الربح (الخسارة) ٠,٨٠ ١,٠٠ (٠,١٥) (٠,١٠) ١,٤٨

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستقبلية من معايير المحاسبة الدولية ٢٢ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعامل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

ويظهر الجدول أيضا كيفية الدمج بين متطلبات التفسير ٢٤ في النسخة الحالية من المعيار ٢٢.

الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢٢	الفقرة المستقبلية في المعيار ٢٢	الفقرة الحالية في المعيار ٢٢
الهدف	١	٢٤	٣١	٤٥	٧٠، (د)، ٧١
١	٢	٢٥	٣٢	٤٦	٧١
٢	٤	٢٦	٣٣	٤٧	٦٩
٣	لا يوجد	٢٧	٣٤	٤٨	٦٩
٤	٣	الفقرة ٢٧ المثال التالي	المثال التوضيحي ٦	٤٩	٧٠، (أ)، (ب)
٥	٣			٥٠	٧٢
٦	٥			٥١	٧٣
٧	٦	٢٨	٣٥	٥٢	لا يوجد
٨	٧	٢٩	٣٦	٥٣	٧٤
٩	٨	٣٠	٣٩	تفسير ٢٤-٥٨	٦١-٥٨
١٠	١٠	٣١	٥٢	لا يوجد	مقدمة ١-٣
١١	١١	٣٢	٤٠	لا يوجد	٩
١٢	١٢	٣٣	٤٥	لا يوجد	١١
١٣	١٤	٣٤	٤١، ٤٥	لا يوجد	١٨-١٥
١٤	١٩	٣٥	٤٦	لا يوجد	٢٣
١٥	٢٠	الفقرة ٣٥ المثال التالي	مثال توضيحي ٥	لا يوجد	٢٩، ٣٠
الفقرة ١٥ المثال التالي	المثال التوضيحي ٢	٣٦	لا يوجد	لا يوجد	٢٧
١٦	٢١	٣٧	١١٦	لا يوجد	٤٧-٥١
١٧	٢٢			لا يوجد	٥٣-٥٧
١٨	٢٢	٣٨	٤١	لا يوجد	٦٢، ٦٣
١٩	١٥، ٢٤	٣٩	٤٢	لا يوجد	٦٧، ٦٨
٢٠	٢٦	٤٠	٤٣	لا يوجد	٧٠، (ج)
٢١	٢٦	٤١	٤٤	لا يوجد	٧٥، ٧٦
٢٢	٢٧	الفقرة ٤١ المثال التالي	مثال توضيحي ٩	لا يوجد	١١
٢٣	٢٨	٤٢	٣٨	لا يوجد	١٣
الفقرة ٢٣ المثال التالي	٢٣، (أ) المثال التوضيحي ٤، ٣	٤٣	٦٤	لا يوجد	١٤-٥١
		٤٤	٦٥	لا يوجد	الأمثلة التوضيحية ١، ٧، ٨، ١٠، ١١، ١٢

معار المحاسبة الدولية ٣٤

التقارير المالية المرحلية

تتضمن هذه النسخة التحديثات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة	١- مقدمة ٩
معيار المحاسبة الدولي ٣٤	
التقارير المالية المرحلية	
الهدف	
النطاق	٣-١
تعريفات	٤
محتوى التقرير المالي المرحلي	٢٥-٥
الحذ الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي	٨
شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية	١٤-٩
الإيضاحات التفسيرية المختارة	١٨-١٥
الإضاح عن الإمتثال للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية	١٩
الفترات التي يتطلب عرضها التقارير المالية المرحلية لها	٢٢-٢٠
المادة	٢٥-٢٣
الإضاح في البيانات المالية السنوية	٢٦
الإعتراف والقياس	٤٧-٢٨
اتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية	٣٦-٢٨
الإيرادات المستلمة فصليا أو دوريا أو من حين لآخر	٣٨-٣٧
التكاليف المتكبدة بشكل غير متصل أثناء السنة المالية	٣٩
تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس	٤٠
إستخدام التقديرات	٤٢-٤١
إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قمت عنها التقارير	٤٥-٤٣
تاريخ النفاذ	٤٦
الملاحق	
أ توضيح الفترات المطلوب عرضها	
ب أمثلة على تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس	
ج أمثلة على إستخدام التقديرات	

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ "التقارير المالية المرحلية" مبين في الفقرة ١-٤٦. تتسلى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ في سياق الهدف منه مقلمة إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و "إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولية ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم لمبدأ الاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يتناول هذا المعيار (المعيار ٢٤) المعنون بالتقارير المالية للمرحلية، مادة لم تتم تطبيقاتها في معيار محاسبة دولي سابق، ويصبح معيار المحاسبة الدولي ٢٤ نافذ المفعول للتقارير المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك.

مقدمة ٢ التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمشروع.

مقدمة ٣ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي أية مشروع يجب عليه نشر تقارير مالية مرحلية أو عدد مرات ذلك أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، وحسب رأي لجنة معايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يقرر هذه الأمور الحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو هي اختارت نشر تقرير مالي مرحلي بموجب معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة ٤ هذا المعيار :

- (أ) يحدد الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي بما في ذلك الإفصاحات؛ و
(ب) يحدد مبادئ الإعتراف المحاسبي والقياس التي يجب تطبيقها في تقرير مالي مرحلي.

مقدمة ٥ إن الحد الأدنى لمحتوى تقرير مالي مرحلي هو ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل مختصر وبيان تدفق نقدي مختصر وبيان مختصر يبين التغيرات في حقوق المساهمين وإيضاحات مختارة.

مقدمة ٦ على افتراض أن أي شخص يقرأ التقرير المرحلي للمشروع ستوفر له أيضا إمكانية الوصول إلى آخر تقرير سنوي له فإنه لا يتم فعليا إعادة أو تحديث أية إيضاحات للبيانات المالية السنوية في التقرير المرحلي، وبدلاً من ذلك تشمل الإيضاحات بشكل رئيسي تغييرات للأحداث والتغيرات التي تعتبر هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وفي أداء المشروع منذ تاريخ آخر تقرير سنوي.

مقدمة ٧ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريره المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحدث البيانات المالية التي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، ويجب أن لا يؤثر عدد مرات تقديم تقارير المشروع - سنوي أو نصف سنوي أو فصلي - على قياس نتائج السنوية، ولتحقيق هذا الهدف تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه.

مقدمة ٨ يقدم الملحق لهذا المعيار إرشادا لتطبيق المبادئ الأساسية للإعتراف والقياس في تواريخ مرحلية لمختلف أنواع الأصول والالتزامات والدخل والمصروف، ويكون مصروف ضريبة الدخل لفترة مرحلية بناء على نسبة معدل ضريبة دخل سنوية مقدرة سارية المفعول تتفق مع التقرير السنوي للضرائب.

مقدمة ٩ عند اتخاذ قرار بشأن كيفية الإعتراف ببند أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض التقارير المالية المرحلية يجب تقييم العادة فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة المرحلية وليس بالنسبة للبيانات المالية السنوية المتوقعة.

معيار المحاسبة الدولي ٣٤

التقارير المالية المرحلية

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبين مبادئ الإعراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم تقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المشروع على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزه المالي وسيولته.

النطاق

١ لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المشاريع التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات ووضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيراً ما تطلب من المشاريع التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المشروع أو اختار هو نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولية، وتشجع* لجنة معايير المحاسبة الدولية المشاريع المتدولة أسهما في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الإعراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المشاريع المتدولة أسهما في سوق الأوراق المالية على ما يلي:

(أ) تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية للنصف الأول من سنتها المالية؛ و

(ب) تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن ٦٠ يوماً من نهاية الفترة المرحلية.

٢ يتم تقييم كل تقرير مالي، سواء كان سنوياً أو مرحلياً كما هو فيما يتعلق بمدى إيمثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المشروع قد لا يكون قد قدم تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنه قد قدم تقارير مالية مرحلية لا تمثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمشروع ممثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافاً لتلك ممثلة لها.

٣ إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمشروع أنه ممثل لمعايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يمثل لكافة متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٩ بإصلاحات معينة بهذا الخصوص.

* لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تلت مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي بدأ أعماله في ٢٠٠١.

تعريفات

٤ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحددة لها:

الفترة المرحلية هي فترة تقدم حولها التقارير المالية وتكون أقل من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي يعني تقريراً مالياً يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية") أو على مجموعة من البيانات المالية المختصرة (كما هو مبين في هذا المعيار) لفترة مرحلية.

محتوى التقرير المالي المرحلي

٥ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ المجموعة الكاملة من البيانات المالية على أنها تشمل المكونات التالية:

(أ) الميزانية الصومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يبين إما:

(١) كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو

(٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من الصلبيات لرسمالية مع المالكين وتوزيعة على المالكين؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

(هـ) الصلبيات المالية والإيضاحات التفسيرية.

٦ من أجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة، ولتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عنها التقارير سابقاً قد يطلب من المشروع أو قد يختار هو تقديم معلومات أقل في تواريخ مرحلية بالمقارنة مع بياناته المالية السنوية. يحدد هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي على أنه يشمل بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، ويقصد بالتقرير المالي المرحلي تقديم تحديث لأخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، وتبعا لذلك فهو يركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي جرى الإبلاغ عنها سابقاً.

٧ لا يوجد شيء في هذا المعيار ما يقصد منه منع المشروع أو عدم تشجيعه على نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ١) في تقريره المالي المرحلي بدلاً من بيانات مالية مختصرة وإيضاحات تفسيرية مختارة، كما أن هذا المعيار لا يمنع المشروع أو لا يشجعه على أن يدخل ضمن بياناته المالية المختصرة أكثر من الحد الأدنى من البنود أو الإيضاحات التفسيرية المختارة كما هو مبين في هذا المعيار، وينطبق إرشاد الإعراف والقياس في هذا المعيار كذلك على المجموعة الكاملة من البيانات المالية لفترة مرحلية، ويجب أن تتضمن هذه البيانات كافة الإيضاحات التي تتطلبها هذا المعيار (يشكل خاص لإيضاحات المختار في الفقرة ١٦) وكذلك الإيضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي

٨ يجب أن يتضمن التقرير المالي المرحلي كحد أدنى المكونات التالية:

- (أ) الميزانية الصومية المختصرة؛
- (ب) بيان الدخل المختصر؛
- (ج) بيان مختصراً مبيناً إما: (١) كافة التغيرات في حقوق الملكية، أو (٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين؛
- (د) بيان تعلق نقدي مختصر؛ و
- (هـ) إيضاحات تفسيرية مختارة.

شكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية

- ٩ إذا قام المشروع بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في تقريره المالي المرحلي فإن شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ الخاصة بمجموعة كاملة من البيانات المالية.
- ١٠ إذا قام المشروع بنشر مجموعة بيانات مالية مختصرة في تقريره المالي المرحلي فإن هذه البيانات المختصرة يجب أن تشمل كحد أدنى كل واحد من العناوين والمجاميع الفرعية التي دخلت ضمن أحدث بياناته المالية السنوية والإيضاحات التفسيرية المختارة حسبما يتطلب هذا المعيار، ويجب إدخال بنود أو إيضاحات إضافية إذا كان حفظها من شأنه أن يجعل البيانات المالية المختصرة المرحلية مضللة.
- ١١ يجب عرض الأرباح الأساسية والمختلفة في صدر بيان الدخل، كاملة أو مختصرة لفترة مرحلية.
- ١٢ يقدم معيار المحاسبة الدولي الإرشاد بشأن هيكل البيانات المالية، ويشمل ملحقاً بعنوان "الهيكل الإيضاحي للبيانات المالية"، وهو يقدم مزيداً من الإرشاد بشأن العناوين الرئيسية والمجاميع الفرعية.
- ١٣ بينما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ عرض بيان يظهر التغيرات في حقوق الملكية كمكون منفصل للبيانات المالية للمشروع فإنه يسمح بإظهار المعلومات الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية الناجمة من المعاملات الرأسمالية مع المالكين (والتوزيعات على المالكين) وذلك إما في صدر البيان أو بالتناوب في الإيضاحات، ويجب أن يتبع المشروع نفس الشكل في بياناته المرحلية مبيناً التغيرات في حقوق الملكية كما فعل في أحدث بيان سنوي له.
- ١٤ يتم إعداد البيان المالي المرحلي على أساس موحد إذا كانت أحدث البيانات المالية السنوية بيانات موحدة، والبيانات المالية المنفصلة للشركة الأم ليست متسقة أو تقارن مع البيانات الموحدة في أحدث تقرير مالي سنوي، وإذا شمل التقرير المالي السنوي للمشروع البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم بالإضافة إلى البيانات المالية الموحدة فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدخال البيانات المنفصلة للمنشأة الأم في التقرير المالي المرحلي للمشروع.

الإيضاحات التفسيرية المختارة

١٥ إن مستخدم التقرير المالي المرحلي للمشروع يمكنه كذلك الوصول إلى أحدث تقرير مالي سنوي لذلك المشروع، وعلى ذلك ليس من الضروري بالنسبة لإيضاحات التقرير المالي المرحلي إجراء تحديثات غير هامة نسبياً للمعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الإيضاحات في أحدث تقرير سنوي، وفي تاريخ مرحلي يعتبر تفسير الأحداث والعمليات التي هي هامة لفهم التغيرات في المركز المالي واداء المشروع منذ آخر تقرير سنوي له أكثر نفعا.

١٦ يجب على المشروع أن يدخل المعلومات التالية كحد أدنى في إيضاحات البيئات المالية المرحلية إذا كانت مادية وإذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر في التقرير المالي المرحلي، وعادة يجب تقديم التقارير حول هذه المعلومات على أساس السنة المالية حتى تاريخه، على أنه يجب على المشروع أيضاً الإفصاح عن أية أحداث أو معاملات تعتبر مادية لفهم الفترة المرحلية الحالية:

(أ) بيان بحدود نفس السجلات المحاسبية وطرق الحساب يتم اتباعها في البيئات المالية المرحلية بالمقارنة مع أحدث البيئات المالية السنوية، أو إذا تم تغيير هذه السجلات والأحداث إجراء وصف لطبيعة وأثر التغيير؛

(ب) ملاحظات تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار الصلبيات المرحلية؛

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التي تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التكاليف التقنية التي تعتبر غير عادية بسبب طبيعتها أو حجمها أو عدد مرات حدوثها؛

(د) طبيعة ومقدار التغيرات في تكديرات المبالغ الواردة في التقارير في الفترات المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في تكديرات المبالغ الواردة في التقارير في السنوات المالية السابقة إذا كان لهذه التغيرات أثر مادي في الفترة المرحلية الحالية؛

(هـ) إصدارات وإعادة شراء وتسديدات الأوراق المالية الخاصة بالدين وحقوق الملكية؛

(و) أرباح الأسهم المنفوعة (الإجمالية أو للسهم الواحد) منفصلة لأصهم العادية والأسهم الأخرى؛

(ز) إيرد القطاع ونتيجة القطاع لقطاع العمل أو القطاعات الجغرافية أيهما اعتبر الأسس الرئيسي لتقديم التقارير حول القطاعات (الإفصاح عن بيئات القطاع مطلوب في التقرير المالي المرحلي للمشروع فقط إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي (١٤) - تقديم التقرير حول القطاعات أو يقوم ذلك المشروع بالإفصاح عن بيئاته القطاعية في بيئاته المالية السنوية)؛

(ح) الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية التي لم يتم إظهارها في البيئات المالية للفترة المرحلية؛

(ط) أثر التغير في تكوين المشروع أثناء الفترة المرحلية بما في ذلك ضم الأعمال واستلاك أو بيع شركات تابعة والاستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة والصلبيات غير المستمرة، في حالة

ضم الأصول، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تحت الفقرة

٦٦-٧٣ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية - ٣ "إندماج الأصول؛" و

(ي) التقعير في الإلتزامات الطرنة أو الأصول الطرنة منذ تاريخ لخر ميزانية عومية.

١٧ مدرج أفناه لئطة على أنواع الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ١٦، وتقدم معايير المحاسبة الدولية الفردية الإرشاد بشأن الإفصاحات للحد من هذه البنود.

(أ) تخفيض المخزونات الى صافي القيمة الممكن تحقيقها وعكس هذا للتخفيض؛

(ب) الاعتراف بخسارة من انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة أو الأصول الأخرى، وعكس هذه الخسارة في الإنخفاض؛

(ج) عكس لية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

(د) امتلاك وبيع بنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(هـ) إلتزامات لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات؛

(و) تسويات التقاضي؛

(ز) تصحيحات الأخطاء الرئيسية السابقة؛

(ح) [تم إلغائها]

(ط) أي تقصير في تسديد دين أو إخلال في اتفاق دين لم يتم تصحيحه فيما بعد؛ و

(ي) العمليات ذات الصلة بالأطراف.

١٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى الإفصاحات التي يجب إجراؤها في البيانات المالية، وفي هذا السياق تعني البيانات المالية المجموعات الكاملة للبيانات المالية من النوع الذي يتم تضمينه عادة في تقرير مالي سنوي وفي بعض الأحيان تضمينه في تقارير أخرى، ما عدا المطلوب في الفقرة ١٦ (ط)، والإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية الأخرى هذه ليست مطلوبة إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع يشمل فقط بيانات مالية مختصرة ويضاحت تفسيرية مختارة بدلا من مجموعة كاملة من البيانات المالية.

الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١٩ إذا كان التقرير المالي المرحلي للمشروع ممثلا لمعيار المحاسبة الدولي هذا فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن لا يوصف تقرير مالي مرحلي انه ممثل لمعايير المحاسبة الدولية إلا إذا كان ممثلا لكافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الفترات التي يتطلب عرضها التقارير المالية المرحلية لها

٢٠ يجب أن تشمل التقارير المرحلية للبيانات المالية المرحلية (مختصرة أو كاملة) للفترات كما يلي:

(أ) ميزانية عومية كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وميزانية عومية مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة لها ؛

- (ب) بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية وترتكبها للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيانات دخل مقارنة للفترة المرحلية المقابلة (الحالية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة مباشرة لها ؛
- (ج) بيان ويظهر التغييرات في حقوق الملكية ترتكبها للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان الفترة السابقة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة ؛ و
- (د) بيان التدفق النقدي ترتكبها للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع بيان الفترة السابقة حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ بالنسبة للمشروع الذي عمله موسمي إلى حد كبير قد تكون المعلومات المالية للإثني عشر شهرا المنتهية في تاريخ تقديم التقرير المرحلي والمعلومات المقارنة لفترة الإثني عشر شهرا السابقة ناقصة، وتبعا لذلك يشجع هذا المعيار إقنشت التي عملها موسمي إلى حد كبير على النظر في تقديم التقارير حول هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

٢٢ يوضح الملحق أ الفترات التي يطلب عرضها من قبل المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية والمشروع الذي يقدم تقارير فصلية.

المالية

٢٣ عند تقرير كيفية الاعتراف بهند أو قياسه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض تقديم التقارير المرحلية يجب تقييم المالية فيما يتعلق بالبيانات المالية الخاصة بالمرحلة الإقتصادية، وعند تقييم المالية يجب إدراك أن القياسات المرحلية قد تعتمد على التقديرات أكثر بكثير من اعتمادها على قياسات البيانات المالية السنوية.

٢٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" البنود المالية إذا كان حذفها أو تقديمها بشكل غير صحيح يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها المتخذة بناء على البيانات المالية"، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ إجراء إفصاح منفصل للبنود المالية، يتضمن (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إجراء إفصاح منفصل للبنود المالية غير العادية والبنود العادية الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والتغييرات في السياسات المحاسبية، ولا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٨ على إرشاد كمي بالنسبة للمادة.

٢٥ بينما يطلب دائما الحكم الشخصي عند تقييم المالية لأغراض تقديم التقارير المالية فإن هذا المعيار يبنى قرار الاعتراف والإفصاح على بيانات الفترة المرحلية نفسها لأغراض فهم الأرقام المرحلية، وهكذا على سبيل المثال يتم الاعتراف بالبنود الإستثنائية أو غير العادية والتغييرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية والأخطاء الرئيسية والإفصاح عنها بناء على المالية فيما يتعلق ببيانات الفترة المرحلية لتجنب الإستدلالات المضللة التي قد تنجم عن عدم الإفصاح، والهدف الأكثر أهمية هو ضمان اشمال التقرير المالي المرحلي على كافة المعلومات المتعلقة بفهم المركز المالي للمشروع ولدلاء خلال الفترة المرحلية.

الإفصاح في البيانات المالية السنوية

٢٦ إذا تم تغيير تقييم لمبلغ ورد في تقرير مرحلي إلى حد كبير خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية ولكن لم يتم نشر تقرير مالي متصل لتلك الفترة المرحلية النهائية فانه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح البيانات المالية السنوية لتلك السنة المالية.

٢٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة (إذا كان ذلك عمليا) ومبلغ التغير في التقدير الذي إما له تأثير مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة، وتتطلب الفقرة ١٦ (د) من هذا المعيار إفصاحا مماثلا في التقرير المالي المرحلي، وتشمل الأمثلة على ذلك التغييرات في التقديرات في الفترة المرحلية النهائية الخاصة بتخفيض المخزون أو إعادة الهيكلة أو خسائر انخفاض القيمة التي وردت في تقارير فترة مرحلية سابقة للسنة المالية، والإفصاح المطلوب في الفترة السابقة يتفق مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ ويقصد به أن يكون ضيقا في نطاقه - يتعلق فقط بالتغير في التقدير، ولا يطلب من المشروع إخلال بيانات مالية خاصة بالمرحلة الانتقالية في بياناته المالية السنوية.

الإعتراف والقياس

اتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية السنوية

٢٨ يجب على المشروع تطبيق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما هي مطبقة في بياناته المالية السنوية، فيما عدا التغييرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ احدث بيانات مالية سنوية والتي يجب أن تظهر في البيانات المالية السنوية التالية، على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة المالية حتى تاريخه.

٢٩ أن الطلب من المشروع أن يطبق نفس السياسات المحاسبية في بياناته المالية المرحلية كما في بياناته السنوية قد يبدو أنه يوحي بأن قياسات الفترة المرحلية تتم كما لو أن كل فترة مرحلية تقف وحيدة كفترة تقديم تقارير مستقلة، ومهما يكن فإن الإشرط على أن عدد مرات إصدار تقارير المشروع يجب أن لا يؤثر على قياس نتائجه السنوية فإن الفقرة ٢٨ تقر بأن الفترة المرحلية هي جزء من سنة مالية أكبر، وقد تتضمن قياسات السنة حتى تاريخه تغييرات في تقديرات المبالغ الواردة في تقارير الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، إلا أن مبادئ الإعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات للفترة المرحلية هي نفسها كما هي في البيانات المالية السنوية.

٣٠ للتوضيح :

(أ) إن مبادئ الإعتراف وقياس الخسائر من تخفيضات المخزون وإعادة هيكلة وانخفاض قيمته في فترة انتقالية هي نفس المبادئ التي يتبعها المشروع كما لو أنها أعدت فقط للبيانات المالية السنوية، على أنه إذا تم الإعتراف بهذه البنود وقياسها في فترة مرحلية واحدة وتغير التقدير في

فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة أما باستحقاق مبلغ إضافي من الضريبة أو بعكس المبلغ المعترف به سابقاً؛

(ب) التكلفة التي لا تلي تعريف الأصل في نهاية فترة مرحلية لا يتم تأجيلها في الميزانية العمومية إما لانتظار معلومات مستقبلية حول ما إذا لبت تعريف الأصل أو لتسهيل الأرباح على مدى الفترات المرحلية ضمن سنة مالية ؛ و

(ج) يتم الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل في كل فترة مرحلية بناء على أفضل تقدير للمتوسط الموزون لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية بأكملها، والمبالغ المستحقة لمصروف ضريبة الدخل في فترة مرحلية واحدة قد يتوجب تعديلها في فترة مرحلية لاحقة لتلك السنة المالية إذا تغير تقدير معدل ضريبة الدخل السنوية.

٣١ بموجب إطار إعداد وعرض البيانات المالية (الإطار) فإن الاعتراف هو عملية تضمين الميزانية العمومية أو بيان الدخل بندا يلبي تعريف عنصر ويحقق معيار الاعتراف، وتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات تعتبر جوهرية بالنسبة للاعتراف في تاريخي التقرير المالي السنوي والمرحلي.

٣٢ بالنسبة للأصول لتطبيق نض اختبارات المنافع الاقتصادية المستقبلية في التواريخ المرحلية وفي نهاية السنة المالية للمشروع، والتكاليف التي بسبب طبيعتها لا تستوفي الشروط الخاصة بالأصول في نهاية السنة المالية لا تستوفي الشروط في التواريخ المرحلية كذلك، وبالمثل يجب أن يمثل الالتزام في تاريخ تقديم تقرير مرحلي الالتزام القائم في ذلك التاريخ مثلما يتوجب عليه ذلك في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

٣٣ إن أحد الخصائص الأساسية للدخل (الإيراد) والمصروفات هو أن التكتفات الداخلة والخارجة ذات العلاقة بالأصول والالتزامات قد حصلت بالفعل، وإذا حصلت هذه التكتفات الداخلة أو الخارجة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف المتعلق بذلك، وخلافاً لذلك لا يتم الاعتراف بهما، ويقول الإطار أنه 'يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عند حدوث انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بانخفاض في أصل أو زيادة في التزام يمكن قياسه بشكل موثوق ... والإطار لا يسمح بالاعتراف ببند في الميزانية العمومية لا تلي تعريف الالتزامات أو الأصول'.

٣٤ عند قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والتكتفات النقدية الواردة في البيانات المالية فإن المشروع الذي يقدم تقاريره سنوياً فقط يستطيع أن يأخذ في الاعتبار المعلومات التي تصبح متوفرة خلال السنة المالية، وقياساتها في النهاية هي على أساس سنوي حتى تاريخه.

٣٥ المشروع الذي يقدم تقارير نصف سنوية تستخدم المعلومات المتوفرة في منتصف السنة أو بعد ذلك بقليل عند إجراء القياسات في بياضته المالية لفترة السنة لشهر الأولى، والمعلومات المتوفرة في نهاية السنة أو بعد ذلك بفترة قصيرة لفترة الإثني عشر شهراً، وتعكس قياسات الإثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير لفترة السنة لشهر الأولى، والمبالغ الواردة في التقرير المالي المرحلي لفترة السنة لشهر الأولى لا يتم تعديلها بآثر رجعي على أن الفترتين ١٦ (د) و٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

٣٦ المشروع الذي يقدم تقارير أكثر من التقارير نصف السنوية تقيس الدخل والمصروفات على أساس السنة حتى تاريخه لكل فترة مرحلية يستخدم المعلومات المتوفرة عندما يتم إعداد كل مجموعة من البيانات المالية، وتعكس مبالغ الدخل والمصروفات الواردة في تقارير الفترة المرحلية الحالية أية

تغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في الفترة المرحلية السابقة للسنة المالية، ولا يتم تعديل المبالغ الواردة في الفترات المرحلية السابقة بأثر رجعي، على أن الفترتين ١٦ (د)، ٢٦ تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أية تغيرات هامة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة فصلياً أو دورياً أو من حين لآخر

٣٧ الإيرادات المستلمة موسمياً أو دورياً من حين لآخر خلال سنة مالية يجب عدم توقعها أو تأجيلها في تاريخ مرحلي إذا كان التوقع أو التأجيل أن يكون مناسباً في نهاية السنة المالية للمشروع.

٣٨ تشمل الأمثلة إيرادات أرباح الأسهم والجيالات والمنح الحكومية، إضافة إلى ذلك تحصل بعض المشاريع بشكل ثابت على إيرادات في فترات مرحلية معينة لسنة مالية أكثر مما تحصل عليها في فترات مرحلية أخرى، مثال ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، وهذه الإيرادات يتم الاعتراف بها عند حدوثها.

التكاليف المتكبدة بشكل غير متساو أثناء السنة المالية

٣٩ للتكاليف التي يتم تكبدها بشكل غير متساو خلال السنة المالية للمشروع يجب توقعها أو تأجيلها لأغراض إعداد التقارير المرحلية إلا إذا كان أيضاً من المناسب فقط لتقدير أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية.

تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس

٤٠ يقدم الملحق ب أمثلة على تطبيق المبادئ العامة للاعتراف والقياس المذكورة في الفقرات ٢٨-٣٩.

إستخدام التقديرات

٤١ يجب أن تصمم إجراءات القياس التي سيتم اتباعها في تقرير مالي مرحلي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة موثوقة بها وأن كافة المعلومات المالية المعادة اللازمة للفهم المركز المالي لمشروع أو أدائه يتم الإفصاح عنها بشكل مناسب، وبينما كثيراً ما تكون القياسات في كل من التقارير المالية السنوية والمرحلية مبنية على تقديرات معقولة فإن إعداد التقارير المالية المرحلية يتطلب بشكل علم إستخداماً لأساليب التقرير أكثر مما هو لازم للتقارير المالية السنوية.

٤٢ يقدم الملحق ج أمثلة على إستخدام التقديرات في الفترات المرحلية.

إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قدمت عنها التقارير

٤٣ يجب أن يظهر التغير في السياسة المحاسبية عدا عن التغير المحدد له المرحلة الإنتقالية بموجب معيار محاسبة دولي جديد وذلك من خلال ما يلي:

(أ) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقبلة من السنوات المالية السابقة إذا كان المشروع يتبع مطبعة نقطة المرجعية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ ؛ أو

(ب) إعادة تقديم البيانات المالية للفترات المرحلية السابقة من السنة المالية الحالية إذا كان

المشروع يتيح للمعركة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨، وفي هذه الحالة لا تتم إعادة تقديم الفترات المرحلية المقبلة للسنوات المالية السابقة.

٤٤ إن أحد أهداف المبدأ السابق ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من العمليات خلال سنة مالية كاملة، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عكس التغيير في السياسة المحاسبية بالتطبيق بأثر رجعي مع إعادة تقديم البيانات المالية للفترة السابقة إذا كان ذلك عملياً، على أنه إذا كان مبلغ التحليل الخاص بالسنوات المالية لا يمكن تحديده بشكل معقول عندئذ يتم تطبيق السياسة الجديدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ مستقبلياً، والبديل المسموح به هو إدخال التعديل المتراكم بكامله المطبق بأثر رجعي في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة التي يتم فيها تغيير السياسة المحاسبية، وأثر المبدأ المذكور في الفقرة ٤٣ هو طلب تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية بأثر رجعي اعتباراً من أول السنة المالية.

٤٥ من أجل السماح بالانعكاس للتغيرات المحاسبية في تاريخ مرحلي خلال السنة المالية يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على صنف معين من العمليات أثناء سنة مالية واحدة، وتكون النتيجة مصاعب تخصيص مرحلية ونتائج تشغيل غامضة وتحليل وإمكانية فهم مقدرة المعلومات الخاصة بالفترة المرحلية.

تاريخ النفاذ

٤٦ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالترسية للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار تطبيقاً أكر لذلك.

ملحق أ

توضيح الفترات المطلوب عرضها

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من م.م.د ٢٤ أمثلة لتوضيح تطبيق المبدأ في الفقرة ٢٠.

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية نصف سنوياً

أ ١ تنتهي السنة المالية في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي نصف السنوي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:

الميزانية العمومية:

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

بيان الدخل

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التدفق النقدي

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التغير في حقوق الملكية

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

مشروع ينشر تقاريره المالية المرحلية فصلياً

أ ٢ تنتهي السنة المالية للمشروع في ٣١ ديسمبر (السنة التقويمية)، ويقوم المشروع بعرض البيانات المالية التالية (مختصرة أو كاملة) في تقريره المالي المرحلي الفصلي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١:

الميزانية العمومية

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

بيان الدخل

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠
٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

٣ شهور تنتهي في

بيان التدفق النقدي

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

بيان التغير في حقوق المصاهمين:

٣٠ يونيو ٢٠٠١ ٣٠ يونيو ٢٠٠٠

٦ شهور تنتهي في

ملحق ب

أمثلة على تطبيق مبادئ الإعراف والقياس

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من مخطط ٢٤ أمثلة لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للإعراف والقياس الواردة في الفقرات ٢٨-٣٩.

ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل ومساهمات التأمين

ب١ إذا كانت ضرائب جدوى رواتب صاحب العمل أو مساهمته في أموال التأمين المضمونة من قبل الحكومة يتم تقييمها على أساس سنوي فإنه يتم الإعراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك في الفترات المرحلية باستخدام متوسط مقدار لضريبة جدول رواتب سنوية سارية المفعول أو نسبة مساهمة بالرغم من أن جزءاً كبيراً من الدفعات يمكن إجراؤه في أوائل السنة المالية، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك ضريبة جدول رواتب صاحب العمل أو مساهمة التأمين التي تفرض حتى مستوى أعلى معين للإيرادات لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوي الدخل الأعلى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم الموظف بإجراء دفعات أخرى خلال نهاية السنة.

الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم

ب٢ إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسي الدوري المرسوم أو الصرف الموسمي الآخر الذي يتوقع حدوثه في أواخر السنة ليس متوقفاً لأغراض تقديم التقارير المرحلية إلا إذا تسبب حدث بحدوث الالتزام قانوني أو بناء، ومجرد الفية أو الحاجة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لحدوث الالتزام.

المخصصات

ب٣ يتم الإعراف بمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث لوجود التزاماً قانونياً أو بناء، ويتم تعديل مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع خسارة أو ربح موزع يعترف به في بيان الدخل إذا تغير أفضل تقدير للمشروع لمبلغ الالتزام.

ب٤ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس المقياس للإعراف بمخصص في تاريخ مرحلي وقياسه كما لو كانت ستعمل في نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع ليس عملاً يتم ضمن الفترة التي يقدم عنها التقرير بل هي مسألة حقيقة.

مكافآت نهاية السنة

ب٥ تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها من خلال الخدمة المستمرة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهري أو فصلي أو سنوي نتيجة للتشغيل، وقد تكون على أساس إختياري أو تعاقدي بحث أو بناء على سنوات من السوابق التاريخية.

ب٦ تكون المكافأة متوقفة لأغراض تقديم التقارير المرحلية إذا وقطع هذا: (أ) كانت المكافأة التزاماً قانونياً أو ممارسة سابقة تجعل المكافأة التزاماً بناءً لا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقي له سوى إجراء الدفعات. (ب) كان من الممكن إجراء تقرير موثوق به للالتزام، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين".

دفعات الإيجار الإحتتمالية

ب٧ يمكن لدفعات الإيجار الإحتتمالية أن تكون مثالا على الإلتزام للقانوني أو البناء المعترف به كإلتزام، وإذا نص عقد إيجار على دفعات إحتتمالية بناء على تحقيق المستأجر مستوى معيناً من المبيعات السنوية فإنه يمكن حدوث إلتزام خلال الفترات المرحلية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوي المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بدول واقعي سوى إجراء دفعة إيجار مستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٨ يقوم المشروع بتطبيق تعريف ومقياس الإعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة في الفترة المرحلية كما في الفترة السنوية، والتكاليف التي تم تحملها قبل تلبية مقياس الإعتراف لأصل غير ملموس يتم الإعتراف بها كمصروف، والتكاليف التي يتم تحملها بعد النقطة الزمنية المحددة التي يتم فيها تلبية المقياس يتم الإعتراف بها كجزء من تكلفة أصل غير ملموس، 'وتأجيل' للتكاليف كإصول في ميزانية عمومية مرحلية على أمل تلبية مقياس الإعتراف فيما بعد في السنة المالية ليس مبرراً.

التقاعد

ب٩ يتم حساب تكلفة التقاعد لفترة مرحلية على أساس السنة حتى تاريخه بإستخدام معدل تكلفة التقاعد المحددة إكتوريا في نهاية الفترة المالية السابقة محدة لتأخذ في الإعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة والتسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التي حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطل وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب١٠ حالات الغياب المتركمة المدفوعة هي تلك الحالات المرحلة ويمكن استعملها في الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق لفترة الحالية مستخدماً بكامله، ويتطلب محول المحاسبة الدولي ١٩ 'منافع الموظفين' أن يقوم المشروع بقياس للتكلفة المتوقعة والإلتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتركمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي يتوقع للمشروع دفعه نتيجة للإستحقاق غير المستخدم الذي نرسم في تاريخ الميزانية العمومية، ويطبق هذا المبدأ كذلك في توليخ التقارير المالية المرحلية، وبالممكن لا يعترف للمشروع بمصروف أو إلتزام لحالات الغياب غير المتركمة المدفوعة في تاريخ تقرير مرحلي مثلاً لا تعترف بمصروف أو إلتزام في تاريخ تقديم تقرير سنوي.

التكاليف الأخرى المخطط لها ولكنها تحدث بشكل غير منتظم

ب١١ قد تشمل الميزانية التقديرية لمشروع تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب الموظفين، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصي بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر بين سنة وأخرى، والإعتراف بإلتزام في تاريخ تقرير مالي مرحلي لهذه التكاليف التي لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الإلتزام.

قياس مصروف ضريبة الدخل المرحلي

ب١٢ يستحق مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية باستخدام متوسط الضريبة الذي ينطبق على إجمالي المكاسب السنوية المتوقعة، أي متوسط معدل ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل احتساب ضريبة الدخل للفترة المرحلية.

ب١٣ إن هذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد في الفقرة ٢٨ الذي ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبي في تقرير مالي مرحلي كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية، ويتم تقييم ضرائب الدخل على أساس سنوي، كما يتم حساب مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بالتطبيق على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية معدل الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط معدل ضريبة الدخل السنوية المقدرة سارية المفعول، ومعدل المتوسط السنوي المقدر هذا يعكس مزيجاً من هيكل معدل ضريبة الدخل المتصاعدة التي يتوقع أن تطبق على أرباح السنة الكاملة، بما في ذلك التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد في السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ 'ضرائب الدخل'، الإرشاد بشأن التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير معدل ضريبة الدخل السنوي على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة ١٦(د) الإفصاح عن التغيرات الهامة في التقديرات.

ب١٤ إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط معدل ضريبة دخل مقدرة سارية منفصلة لكل اختصاص ضريبي وتطبيقها فردياً على الدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية لكل اختصاص، وبالمثل إذا كانت معدلات ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل مكاسب رأس المال أو الإيراد المتحقق من صناعات معينة) فإنه يتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق معدل منفصل على كل فئة مفردة للدخل قبل احتساب الضريبة للفترة المرحلية، وبينما هذه الدرجة من الدقة مرغوب بها فإنه قد لا يمكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استبدال متوسط موزون للمعدلات عبر مناطق الاختصاص لو عبر فئات الدخل إذا كان استبدال معدلات أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة.

ب١٥ لتوضيح تطبيق المبدأ السابق يتوقع المشروع الذي يقدم تقارير ربع سنوية أن تحصل على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في كل فصل، وتعمل في اختصاص تبلغ نسبة ضريبة دخله ٢٠% على أول ٢٠,٠٠٠ من الأرباح السنوية و ٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تتشابه التوقعات، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير كل ربع سنة:

مصرف	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنويا
الضريبة	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠	١٠,٠٠٠

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠,٠٠٠ للسنة بأكملها على دخل مقداره ٤٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة.

ب١٦ فيما يلي إيضاح آخر: يقوم المشروع بتقديم تقاريره فصلياً، ويحصل على ربح مقداره ١٥,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة في الربع الأول، إلا أنه يتوقع أن يتكبد خسارة مقدارها ٥,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاثة الباقية (وهكذا يبلغ دخلها صفراً خلال السنة)، وتعمل في اختصاص بقدر أن يبلغ فيه

معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%، ويبين الجدول التالي مبلغ مصروف ضريبة الدخل الذي يرد في التقرير في كل فصل:

مصرف الضريبة	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
٣,٠٠٠	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	(١,٠٠٠)	صفر

الفرق بين سنة التقارير المالية والسنة الضريبية

ب١٧ إذا اختلفت سنة التقارير المالية عن السنة الضريبية يتم قياس مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية لسنة التقارير المالية تلك باستخدام متوسط موزون لمعدلات ضريبة مالية مقدرة لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على جزء الدخل قبل احتساب الضريبة الذي تم تحقيقه في كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٨ لإيضاح ذلك تنتهي سنة التقارير المالية لمشروع في ٣٠ يونيو وتقدم تقاريرها فصلياً، وتنتهي سنته الخاضعة للضريبة في ٣١ ديسمبر، وبالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يوليو السنة الأولى وتنتهي في ٣٠ يونيو السنة الثانية يحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ قبل احتساب الضريبة كل فصل، ويكون معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٣٠% في السنة الأولى و ٤٠% في السنة الثانية.

الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	الربع المنتهي	مصرف الضريبة
٣٠ سبتمبر	٣١ ديسمبر	٣١ مارس	٣٠ يونيو	٣٠ يونيو	
السنة ١	السنة ١	السنة ٢	السنة ٢	السنة ٢	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	١٤٠٠٠	

الخصومات الضريبية

ب١٩ تعطي بعض الإختصاصات الضريبية دافعي الضرائب خصوما ضريبية على الضريبة الممتثلة بناء على مبالغ المصروفات الرأسمالية أو الصافرات أو مصروفات البحث والتطوير أو بناء على أسس أخرى، ويتم بشكل عام إظهار المنافع الضريبية المتوقعة للسنة بكاملها في حساب معدل ضريبة الدخل السنوية السارية المقدرة لأن هذه الخصومات الضريبية تمنح وتخصب على أساس سنوي بموجب معظم قوانين وأنظمة الضرائب، ومن ناحية أخرى يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية التي تنطبق بحدوث مفرد عند حساب مصروف ضريبة الدخل في تلك الفترة المرحلية بنفس الطريقة التي لا يتم بها مزج معدلات الضريبة الخاصة التي تطبق على فئات معينة في معدل ضريبة سنوية سارية واحدة، إضافة الى ذلك وفي بعض الإختصاصات فإن المنافع أو الخصومات الضريبية بما في ذلك تلك المتعلقة بالمصروفات الضريبية ومستويات الصافرات، بينما يتم الإبلاغ عنها في بيان ضريبة الدخل فهي مشابهة لكثير منحة حكومية، ويتم الإعتراف بها في الفترة المرحلية التي تنشأ بها.

الخسارة والخصم الضريبي المعادة أو المرحلة

ب٢٠ يتم إظهار المنافع من الخسارة الضريبية المعادة في الفترة المرحلية التي تحدث بها الخسارة الضريبية، وينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أن "المنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إعلانها لاستعادة الضريبة الحالية لفترة سابقة يجب الإعتراف بها على أنها أصل"، كما يتم كذلك الإعتراف بتخفيض مقابل في مصروف الضريبة أو زيادة في دخل الضريبة.

ب٢١ ينص معيار المحاسبة الدولي ١٢ على أنه "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لتحويل الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة إلى الحد الذي يحتمل فيه أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يتم مقبله باستخدام الخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة"، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ معايير لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقبله باستخدام الخسائر والخصومات الضريبية غير المستعملة، ويتم تطبيق معايير القياس هذه في نهاية كل فترة مرحلية، وإذا تم تأجيلها يتم إظهار أثر تحويل الخسارة الضريبية في حساب معدل متوسط ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارية.

ب٢٢ أيضاً لذلك، المشروع الذي يقدم تقاريره فصليا يكون له خسارة تشغيلية مرحلة مقدارها ١٠,٠٠٠ لأغراض ضريبة الدخل في بداية السنة المالية الحالية التي لم يتم الاعتراف لها بأصل ضريبي مؤجل، ويحصل المشروع على ١٠,٠٠٠ في الربع الأول من السنة الحالية، ويتوقع أن تحصل على ١٠,٠٠٠ في كل فصل من الفصول الثلاث الباقية، وباستثناء الخسارة التشغيلية المرحلة إلى سنوات لاحقة يتوقع أن يبلغ معدل نسبة ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٤٠%، ويكون مصروف الضريبة كما يلي:

مصرف	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	سنويا
الضريبة	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٢٠٠٠

التغيرات التعاقبية أو المتوقعة في سعر الشراء

ب٢٣ إن الخصومات أو الخصومات على الحجم والتغيرات الأخرى المتوقعة عليها في أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة متوقعة في الفترات المرحلية من قبل كل من الدافع والمستلم إذا كان من المحتمل أنها تم اكتسابها أو أنها ستحدث، وهكذا فإن الخصومات والخصومات التعاقبية متوقعة، إلا أن الخصومات والخصومات التقديرية ليست متوقعة لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يلبين الشروط الواردة في الإطار التي تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً يسيطر عليه المشروع نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الالتزام إلزاماً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تنقفاً خارجاً في الموارد.

الإستهلاك والإطفاء

ب٢٤ إن الإستهلاك والإطفاء لفترة مرحلية مبنيان فقط على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة المرحلية، وهما لا يأخذان في الاعتبار حالات امتلاك أو بيع الأصول المرسومة لفترة لاحقة في السنة المالية.

المخزونات

ب٢٥ يتم قياس المخزونات للتقارير المالية المرحلية بناء على نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية، ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون" معايير الاعتراف بالمخزونات وقياسها، وتشكل المخزونات مشاكل معينة في تاريخ أي تقرير مالي بسبب الحاجة إلى تحديد الكميات والتكاليف والقيم الصافية للمخزون الممكن تحقيقها، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزونات المرحلية، ولتوفير التكلفة والوقت كثيراً ما تستخدم المشاريع التقديرات لقياس المخزونات في التواريخ المرحلية إلى حد كبير مما يتم في تواريخ تقديم التقارير السنوية، وفيما يلي أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صفائي القيمة الممكن تحقيقها في تاريخ مرحلي، وكيفية تحديد المخزونات المرحلية المسعرة على أساس الوارد أخيراً يصرف أولاً، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع في التواريخ المرحلية.

صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات

ب٢٦ يتم تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للمخزونات بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها في تواريخ مرحلية، ويقوم المشروع بعكس التخفيض إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها في فترة مرحلية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك في نهاية السنة المالية.

ب٢٧ [تم إلغاؤها]

التغيرات في تكلفة التصنيع للفترات المرحلية

ب٢٨ يتم الاعتراف بالتغيرات في السعر والكفاءة والصرف والكمية لمشروع صناعي في الدخل في تواريخ تقارير مرحلية إلى نفس المدى الذي يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات في الدخل في نهاية السنة المالية، وتأجيل التغيرات التي يتوقع استيعابها في نهاية السنة ليس مناسباً لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك بيان المخزون في التقرير في التاريخ المرحلي بمقدار يزيد أو يقل عن حصته في التكلفة الفعلية للتصنيع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩ يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية المرحلية حسب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٠ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة التقرير، بما في ذلك الإرشادات الخاصة باستعمال أسعار صرف العملات الأجنبية للتاريخ أو معدلها أو أسعار الإقفال لها وإرشادات لإدخال التعديلات الناجمة في الدخل أو حقوق الملكية، ويتم استخدام المعدل الفعلي وأسعار الإقفال للفترة المرحلية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٢١، ولا تتوقع المشاريع بعض التغيرات المستقبلية في أسعار الصرف الأجنبية في باقي السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية في تاريخ مرحلي.

ب٣١ إذا تطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الاعتراف بتعديلات الترجمة كدخل أو كمصروفات في الفترات التي تنشأ بها فإن هذا المبدأ يطبق في كل فترة مرحلية، ولا تقوم المشاريع بتأجيل بعض التعديلات في ترجمة العملات الأجنبية في تاريخ مرحلي إذا كان يتوقع أن يعكس التعديل قبل نهاية السنة المالية.

التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

ب٣٢ يتم إعداد التقارير المالية المرحلية في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع بموجب نفس المبادئ كما في نهاية السنة المالية.

ب٣٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" أن يتم تقديم البيانات المالية للمشروع الذي يقدم تقاريره بعملة إقتصاد ذات تضخم مرتفع حسب وحدة القياس السارية في تاريخ الميزانية العمومية، وإدخال الربح أو الخسارة في صافي المركز النقدي في صافي الدخل، كذلك تتم إعادة تقديم البيانات المالية للمقارنة الواردة في تقارير الفترات السابقة حسب وحدة القياس الحالية.

ب٣٤ تتبع المشاريع نفس هذه المبادئ في التواريخ المرحلية، وبذلك تعرض كافة البيانات المرحلية في وحدة القياس في نهاية الفترة المرحلية مع إدخال الربح أو الخسارة الناجمة من صافي المركز النقدي في

صافي دخل الفترة المرحلية، والمشاريع لا تجعل الإعتراف بالخسارة أو الربح سنوياً كما أنها لا تستخدم معدل تضخم سنوي مقرر لإعداد تقرير مالي مرحلي في اقتصاد ذو تضخم مرتفع.

انخفاض قيمة الأصول

ب٣٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للإسترجاع إلى أقل من القيمة المرحلة.

ب٣٦ يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع بتطبيق نفس معايير اختبارات انخفاض القيمة والإعتراف والعكس في تاريخ مرحلي كما كان سيفعل في نهاية سنة مالية، على أن ذلك لا يعني أنه يجب على المشروع أن يقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لإنخفاض القيمة في نهاية كل فترة مرحلية بل يقوم المشروع بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود انخفاض مهم في القيمة منذ نهاية أحدث سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب.

ملحق ج

أمثلة على استخدام التقديرات

يقدم هذا الملحق الذي هو إيضاحي ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٤، أمثلة للإيضاح تطبيق العبداء المذكور في الفقرة ٤١ من هذا المعيار.

- ج ١ **المخزون:** قد لا تدعو الحاجة إلى إجراءات كاملة للجرد والتقييم للمخزونات في التواريخ المرحلية بالرغم من أنه يمكن إجراؤها في نهاية السنة المالية، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات في التواريخ المرحلية بناء على هوامش المبيعات، وبالمثل يمكن في التواريخ المرحلية تقييم المخزونات المسعرة على أساس الولد أخيراً يصرف أولاً باستخدام عينات تمثيلية لكل فئة أو مجموعة من المخزونات المسعرة على أساس الولد أخيراً يصرف أولاً ومؤشرات التضخم.
- ج ٢ **تصنيف الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة :** قد تقوم المشاريع بإجراء بحث أكثر شمولاً لتصنيف الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة في تواريخ التقارير السنوية وليس في التواريخ المرحلية.
- ج ٣ **المخصصات:** أن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص للضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف ترميم الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت، وفي بعض الأحيان تستخدم المشاريع خبراء خارجيين للمساعدة في الحسابات السنوية. أن عمل تقديرات مماثلة في تواريخ مرحلية كثيراً ما يستوجب تحديث المخصص السنوي السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.
- ج ٤ **التقاعد:** يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" أن يقوم المشروع بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المنفعة المحددة والقيمة السوقية لأصول خطة التقاعد في تاريخ كل ميزانية عسومية، ويشجع المعيار المشروع على استخدام خبير إكتواري مؤهل مهنياً لقياس الالتزامات، ولأغراض التقارير المرحلية يمكن الحصول على قياس موثوق به باستنتاج أحدث تقييم إكتواري.
- ج ٥ **ضرائب الدخل:** يمكن للمشروع أن يقوم بحساب مصروف ضريبة الدخل ومطلوب ضريبة الدخل المؤجل في تواريخ سنوية بتطبيق معدل الضريبة لكل اختصاص فردي على قياسات الدخل لكل اختصاص، وتعترف الفقرة ١٤ من الملحق ب أنه بينما درجة الدقة تلك مطلوبة في تواريخ تقديم التقارير المرحلية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها في جميع الحالات، ويتم استعمال متوسط موزون للمعدلات عبر الاختصاصات أو عبر فئات الدخل إذا كانت تقريباً معقولة لأثر استخدام معدلات أكثر تحديداً .
- ج ٦ **البند الطارئة:** قد يشمل قياس البند الطارئة آراء الخبراء القانونيين أو مستشارين آخرين، ويتم في بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبند الطارئة، ومثل هذه الآراء حول المقاضاة والمطالبات والتقييمات والبند الطارئة وحالات عدم التكدد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة في التواريخ المرحلية.
- ج ٧ **إعادة التقييم ومحاسبة القيمة العادلة :** يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات كعمالة بديلة بإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بمقدار قيمتها العادلة، وبالمثل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية" ، تحتاج إلى مشروع لإعداد القيمة العادلة للممتلكات الإستثمارية. وبالنسبة لإعادة التقييم، القيلست التي يمكن للمشروع أن يعتمد على مقيمين مؤهلين مهنياً في تواريخ تقديم التقارير السنوية وليس في تواريخ تقديم التقارير المرحلية.

ج ٨ التسميات داخل الشركة: بالنسبة لبعض الأرصدة داخل الشركة التي تتم تسويتها على مستوى تفصيلي في إعداد البيانات المالية الموحدة في نهاية السنة المالية يمكن تسويتها عند مستوى أقل تفصيلاً في إعداد البيانات المالية الموحدة في تاريخ مرحلي.

ج ٩ الصناعات المتخصصة: نظراً للتعبّد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة المرحلية في الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هي عليه في نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب احتياطات التأمين من قبل شركات التأمين.

معيار المحاسبة الدولي ٣٦

إنخفاض قيمة الأصول

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١-مقدمة ١٨

	مقدمة
	معيار المحاسبة الدولي ٣٦
	إنخفاض قيمة الأصول
١	الهدف
٥-٧	النطاق
٦	تعريفات
١٧-٧	تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته
٥٧-١٨	قياس المبلغ القابل للإسترداد
٢٤	قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر اقتصادي غير محدد
٢٩-٢٥	القيمة المعادلة ناقص التكلفة للبيع
٥٧-٣٠	القيمة المستصلة
٣٨-٣٣	أسس تقديرات التكتفات النقدية المستقبلية
٥٣-٣٩	تكوين تقديرات التكتفات النقدية المستقبلية
٥٤	التكتفات النقدية المستقبلية للعملية الأجنبية
٥٧-٥٥	معر الخصم
٦٤-٥٨	الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة وقياسها
١٠٨-٦٥	وحدات توليد النقد والشهرة
٧٣-٦٦	تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل
١٠٣-٧٤	المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد
٩٩-٨٠	الشهرة
٨٧-٨٠	توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد
٩٠-٨٨	إختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تتطوي على الشهرة
٩٥-٩١	حقوق الأقلية
٩٩-٩٦	توقيت إختبارات إنخفاض القيمة
١٠٣-١٠٠	أصول للشركة
١٠٨-١٠٤	خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد
١٢٥-١٠٩	عكس خسارة إنخفاض القيمة
١٢١-١١٧	عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد
١٢٣-١٢٢	عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد
١٢٥-١٢٤	عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة
١٣٧-١٢٦	الإفصاح
	التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحداث توليد النقد
١٣٧-١٣٤	المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
١٤٠-١٣٨	الأحكام الانتقالية وتاريخ النفاذ
١٤١	سحب معيار ٣٦ المحاسبة الدولي (المصدر في ١٩٩٨)
	الملاحق
	(أ) إستخدام أصول القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام
	(ب) التحديل على معيار المحاسبة الدولي ١٦
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٦
	أساس الإستنتاج
	الأراء المعارضة
	أمثلة توضيحية
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" مبين في الفقرة ١-١٤١ والملحق أ وب. تتسلاوى جميع الفقرات في التائيز ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أمثلة لإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (الصدار عام ١٩٩٨)، ويجب تطبيقه:

- (أ) في حال الإدماج بالشراء على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإنفاقية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.
- (ب) على جميع الأصول الأخرى، للفترة السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويُفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إدماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقارنة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منها إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وتركزت مدولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

- (أ) طريقة محاسبة إدماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والالتزامات الطارئة المضمونة في إدماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشتريّة في القيم العادلة لصفلي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إدماج الأعمال عن تكلفة الإدماج؛ و
- (هـ) محاسبة الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناء على ذلك، كانت نية المجلس لثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو أن يمكن فقط تلك التغييرات المتعلقة بقراراته في مشروع إدماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي باختبار إنخفاض قيمة الشهرة.

ملخص للتغيرات الرئيسية

تكرار اختبار إنخفاض القيمة

مقدمة ٥ قمتصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل عندما يكون هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. وهذا المتطلب مشمول في المعيار. إلا أن المعيار يقتضي أيضاً:

- (أ) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد بشكل سنوي، بخض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. ويمكن إستخدام آخر

حساب تصديلي للمبلغ القابل للإسترداد الذي تم تنفيذه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض القيمة لذلك الأصل في الفترة الحالية، بشرط تلبية معيار محددة.

(ب) قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته.

(ج) اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إتماج الأعمال سنوياً.

قياس قيمة الإستخدام

مقدمة ٦ يوضح المعيار أن العناصر التالية يجب أن تنعكس في حساب قيمة إستخدام الأصل:

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل؛

(ب) التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛

(ج) القيمة الزمنية للنقد، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛

(د) سعر تحمل الشكوك الكامنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل.

ويوضح المعيار أيضاً أنه يمكن أن ينعكس العنصر الثاني والرابع والخامس من هذه العناصر إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم.

مقدمة ٧ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقضي بأن تستند تقديرات للتدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لدى الإدارة للأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. غير أن المعيار يوضح أنه يجب على الإدارة:

(أ) تقييم مدى معقولة الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتدفقات النقدية الفعلية.

(ب) ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي الحالي متسجمة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

مقدمة ٨ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى أحدث التنبؤات/الموازنات المالية التي تصادق عليها الإدارة. وتبنى المعيار هذا المتطلب، لكنه يوضح أن تقديرات التدفق النقدي تستثني أي تحفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من:

(أ) عمليات مستقبلية لإعادة الهيكلة لم تلتزم بها المنشأة بعد؛ أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

مقدمة ٩ يتضمن الملحق (أ) من المعيار إرشادات إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة استخدام الأصل. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تقدير معدل الخصم عندما لا يكون المعدل الخاص بالأصل متاحاً من السوق مباشرة تم إعادة تضمينها في الملحق (أ).

تحديد وحدة توليد النقد التي تخص الأصل

مقدمة ١٠ ينقل المعيار من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلب الذي يقتضي بأنه إذا كان يوجد سوق نشط للإنتاج المتأتي عن أصل أو مجموعة من الأصول، فإنه يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى لو تم استخدام بعض أو كامل الإنتاج داخلياً. غير أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقتضي، في مثل هذه الظروف، استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التكاليف النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الوحدة. ويقتضي أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تقرر التكاليف النقدية المستقبلية لتقدير قيمة الاستخدام لوحدة توليد النقد باستخدام الإنتاج، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج. ويقتضي المعيار أنه كانت للتكاليف النقدية الواردة المتولدة من أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (الأسعار) المستقبلية الذي يمكن تحقيقه في المعاملات على أسس تجاري في تقييم:

(أ) التكاليف النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التكاليف النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد

مقدمة ١١ تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال كجزء من اختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. وقد استخدمت منهجاً شاملاً كان يتم بموجبه، فعلى، اختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل وحدة توليد نقد أو أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أسس معقول ومتسق. ويقتضي المعيار على نحو مماثل أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال كجزء من اختبار إنخفاض قيمة وحدة (وحدات) توليد النقد المتعلقة بها. إلا أن المعيار يوضح أنه:

(أ) يجب تخصيص الشهرة، من تاريخ الإنجماع بالشراء، لكل وحدة توليد نقد خاصة بالمنشأة المشتريّة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تنفع من جميعات إنجماع الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للمنشأة المشتراة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.

(ب) يجب على كل وحدة أو مجموعة من الوحدات التي تخصص لها الشهرة أن:

(١) تمثل أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و

(٢) أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

مقدمة ١٢ يوضح المعيار أيضاً ما يلي:

- (أ) إذا كان من غير الممكن إتمام التخصيص المبني للشهرة المشتراة في إنجماع الأصول قبل نهاية الفترة السنوية التي يحدث فيها إنجماع الأصول، يجب إتمام ذلك التخصيص المبني قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإنجماع بالشراء.
- (ب) عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بتلك العملية:
 - (١) مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و
 - (٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية التي تم التصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

(ج) عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ المالي الخاص بها بطريقة تغز من تكوين وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. ويجب أداء إعادة التخصيص من خلال استخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تنصرف المنشأة بعملية ما ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

توقيت اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة

مقدمة ١٣ يسمح المعيار بما يلي:

- (أ) أداء الاختبار السنوي لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء فترة الإبلاغ المالي السنوي، شريطة أن يتم أداء الاختبار في نفس الوقت من كل عام.
- (ب) اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة.

لكن إذا تم شراء بعض الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) في إنجماع الأصول خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدة (مجموعات الوحدات) قبل نهاية الفترة الحالية.

مقدمة ١٤ يسمح المعيار باستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي خصصت لها الشهرة في اختبار إنخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة.

القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة

مقمة ١٥ تقتضى النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها للشهرة في فترة سابقة إذا وقعت خسائر إنخفاض القيمة بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لا يتوقع تكراره ووقعت أحداث خارجية لاحقة تمكن أثر ذلك الحدث. ويمنع المعيار الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

الإفصاح

مقمة ١٦ يقتضي المعيار أنه إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال خلال الفترة لوحدة توليد النقد في تاريخ الإبلاغ، يجب على المنشأة أن تصفح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأميباب وراء ذلك.

مقمة ١٧ يقتضي المعيار الإفصاح عن المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة. وترتبط تلك المعلومات بشكل أساسي بالافتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لهذه الوحدات (مجموعات الوحدات).

مقمة ١٨ يقتضي المعيار أيضا أن يتم الإفصاح عن معلومات محددة إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة عبر وحدات توليد نقد متعددة (مجموعات الوحدات)، ولا يكون المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة من الوحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة. وينبغي تقديم المزيد من الإفصاحات إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد، في مثل هذه الظروف، لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على نفس الافتراضات (الافتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة المخصصة لها كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار غير المحددة لدى المنشأة.

معيـر المحاسبة الدولي ٣٦

إتخفاض قيمة الأصول

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد، ويكون الأصل مرحلاً بما يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم إسترداده من خلال إستعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالإعتراف بخسارة الإنخفاض، ويحدد المعيار كذلك إيصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة إتخفاض قيمة كافة الأصول عدا ما يلي :

- (أ) المخزون (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")؛
- (ب) الأصول الناجمة من عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقد الإنشاء")؛
- (ج) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛
- (د) الأصول الناجمة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ " منافع الموظفين")؛
- (هـ) الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"؛
- (و) الإستثمارات العقارية التي تقلس بموجب القيمة العادلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية")؛ و
- (ز) الأصول البيولوجية المعادة لأنشطة زراعية والتي تقلس بموجب القيمة العادلة ناقصاً التكاليف حتى نقطة البيع (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "زراعة")؛
- (ح) التكاليف المؤجلة للإتجماع بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناشئة من الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين"؛
- (ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) المصنفة على قُتها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

٣ لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الأصول الناشئة من عقود الإيجار أو أصول الضريبة أو الأصول الناشئة من منافع الموظفين، أو الأصول المعدة للبيع (أو التي تكون في مجموعة بيع مصنفة كائنها معد للبيع) لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات محددة للإعتراف بهذه الأصول وقياسها.

٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية مصنفة كالتالي:

- (أ) الشركات التابعة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ " للوائم المالية الموحدة والمتصلة"؛
- (ب) الشركات الزميلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة"؛ و
- (ج) المشاريع المشتركة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣١ " الحصص في المشاريع المشتركة".

بالنسبة لإنخفاض الأصول المالية الأخرى: يمكن الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩

٥ لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أو الاستثمارات العقارية المقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، أو الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المفدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١. ينطبق هذا المعيار على الأصول المرحلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معيار المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصنّعات والمعدات"، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأسس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي للتكاليف المباشرة المتغيرة لبيع الأصل:

(١) إذا كانت تكاليف البيع ضئيلة فإن المبلغ القابل للإسترداد للأصل المعد تقييمه يكون بالضرورة قريباً من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد.

(٢) إذا لم تكن تكاليف البيع ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق المشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

(ب) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعد تقييمه (القيمة العادلة) أكبر أو أقل من مبلغه القابل للإسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم يطبق للمشروع هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

تعريفات

٦ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

السوق للنشاط هو سوق يتحقق فيه جميع الشروط التالية :

(أ) الانشاء المتاجر بها ضمن هذا السوق هي متشابهة؛

(ب) المشترين والبائعين الراغبين بالإمكان في العادة أن يوجدوا في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للعملة.

تاريخ الإنفاضة لإنساج الأعمال هو التاريخ الذي يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإنساج وتاريخ الإعلان عنه للجمهور، في حال المنشآت المسجلة صوما في البورصة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإنساج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من ملكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتري ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة.

المبلغ المرحل هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية الصومية بعد خصم أي إستهلاك (إطفاء) متركم وخسائر الإخفاض المتركمة في قيمته.

وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تكلفات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

أصول الشراكة هي الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التكاليف النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.

تكليف التصرف هي التكاليف المتزايدة التي تُسبب مباشرة إلى التصرف بأصل معين أو وحدة توليد للنقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعاض به عن التكلفة في البيقات المالية ناقصاً قيمته المتبقية.

الإستهلاك (الإطفاء) هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل على مدى عمره النافع*. القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف حتى البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحة منها تكاليف التصرف.

خسارة الإخفاض هي مقدار زيادة المبلغ المرحل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

المبلغ القابل للإسترداد القيمة العادلة للأصل أو وحدة توليد نقد مطروحة منها التكاليف حتى البيع أو قيمة إستخدامه، أيهما أعلى.

العمر النافع هو إما :

- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يستخدم المشروع الأصل ؛ أو
 - (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن يحصل المشروع عليها من الأصل.
- القيمة المستعملة هي القيمة الحالية للتكاليف النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستعمال المستمر لأصل ومن الإستبعاد في نهاية عمره النافع.**

تحديد الأصل الذي قد تنخفض قيمته

٧ تحدد الفقرات من ٨-١٧ متى يجب تحديد المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح "أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد. أما باقي الكتاب فتم تنظيمه كما يلي:

(أ) تبين الفقرات ١٨-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد. وتستخدم هذه المتطلبات أيضاً مصطلح "الأصل" لكنها تنطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد.

(ب) تبين الفقرات ٥٨-١٠٨ متطلبات الإعراف بخصائر إخفاض القيمة وقياسها. وتتناول الفقرات

* في حالة أصل غير ملموس يستخدم المصطلح "إطفاء" بشكل عام بدل "الإستهلاك" وكلا المصطلحين لهما نفس المعنى.

٥٨-٦٤ مسألة الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها للأصول المختلفة غير الشهرة. وتتناول الفقرات ٦٥-١٠٨ مسألة الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها لوجداث توليد النقد والشهرة.

(ج) تبين الفقرات ١٠٩-١١٦ متطلبات عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة لأصل أو وحدة توليد النقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات أيضا مصطلح 'الأصل' لكنها تطبق بشكل متساوي على الأصل المفرد ووحدة توليد النقد. وتبين الفقرات ١١٧-١٢١ متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتبين الفقرتان ١٢٢ و ١٢٣ متطلبات إضافية لوحدة توليد النقد، في حين تبين الفقرتان ١٢٤ و ١٢٥ متطلبات إضافية للشهرة.

(د) تحدد الفقرات ١٢٦-١٣٣ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر انخفاض القيمة والقيود العاكسة لخسائر انخفاض قيمة الأصول ووجداث توليد النقد. وتحدد الفقرات ١٣٤-١٣٧ متطلبات الإفصاح الإضافية لوجداث توليد النقد التي تم لها تخصيص الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأغراض اختبار انخفاض القيمة.

٨ تتخضع قيمة الأصل عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد، وتبين الفقرات ١٢-١٤ بعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة انخفاض: إذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه يطلب من المشروع إجراء تقييم رسمي للمبلغ القابل للإسترداد. ما عدا ما وصف في الفقرة ١٠، أما إذا لم يتوفر أي مؤشر عن حدوث خسارة الانخفاض فإن المعيار لا يتطلب أن يقوم المشروع بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد.

٩ يتعين على المنشأة في كل تأريخ إبلاغ تقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل.

١٠ بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على انخفاض القيمة، يجب على المنشأة أيضا:

(أ) لاختبار انخفاض قيمة أصل غير ملموس ذو عمر إبتلجي غير محدد أو أصل غير ملموس غير متاح بعد للإستخدام بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن أداء اختبار انخفاض القيمة هذا في أي وقت خلال الفترة السنوية شريطة تبادله في نفس الوقت من كل عام. ويمكن لاختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الاعتراف مبدئيا بالأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يتم اختبار انخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) لاختبار انخفاض قيمة الشهرة المشتراة في إتجماع الأعمال سنويا وفقا للفقرات ٨٠-٩٩.

١١ تخضع عادة قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع إقتصادية مستقبلية كافية لتغطية مبلغه المسجل إلى شكوك كبيرة قبل أن يتاح الأصل للإستخدام أكثر مما هي بعد إتاحتها للإستخدام. لذلك يقتضي هذا المعيار من المنشأة القيام، على الأقل سنويا، باختبار انخفاض قيمة المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي لم تتم بعد إتاحتها للإستخدام.

١٢ لتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن أصلًا يكون قد إنخفضت قيمته يجب على المشروع أن يأخذ في الاعتبار كحد أدنى الدلائل التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

- (أ) خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الإمتثال العادي.
- (ب) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي يعمل فيها المشروع أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- (ج) زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات المقعد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعلة وتخفض مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.
- (د) للمبلغ المرحل لاصفي أصول المشروع المقدم للتقرير أعلى من السوقية لتكوينه الرأسمالي.

المصادر الداخلية للمعلومات

- (هـ) تتوفر الأدلة على بطلان إستعمال الأصل أو حدوث تلف فيه.
- (و) حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع إستخدامه فيه وتشمل هذه التغيرات خطأً في القف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التصرف في الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً. وإعادة تقييم العصر الإنتاجي للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- (ز) تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تدل على أن الأداء الاقتصادي هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

١٣ أن القائمة في الفقرة ١٢ ليست شاملة، ويمكن للمشروع أن يحدد دلائل أخرى على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل، وهذه أيضاً تتطلب من المشروع تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد أو، في حالة الشهرة، أداء اختبار إنخفاض القيمة وفقاً للقرارات ٨٠-٩٩.

١٤ تشمل الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة أصل وجود ما يلي :

- (أ) تكافآت نقدية لامتلاك الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيالته والتي هي أعلى إلى حد كبير من الإحتياجات النقدية الواردة في الميزانية التقديرية؛
- (ب) صافي التكاليف النقدية الفعلية أو الربح أو الخسارة التشغيلية المتكففة من الأصل والتي هي أسوأ إلى حد كبير من تلك الواردة في الميزانية التقديرية؛

* ما أن يحقق الأصل معايير تصنيفه على أنه محفظ به برسم البيع (أو يتم تضمينه في مجموعة تصنف مصنف على أنها محفظ بها برسم البيع)، يتم استثناءه من نطاق هذا المعيار ويتم محاسبته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والصلاحيات المتوقعة".

- (ج) إنخفاض هام في صافي التكاليف النقدية أو الربح التشغيلي في الميزانية التقديرية أو زيادة كبيرة في الخسارة الواردة في الميزانية التقديرية نتيجة من الأصل؛ أو
- (د) خسائر تشغيلية أو صافي تكاليف خارجة للأصل عندما تجمع أوراق الفترة الحالية مع الأرقام في الميزانية التقديرية للمستقبل.

١٥ وكما هو مشار إليه في الفقرة ١٠، يقتضي هذا المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد أو غير المتاح بعد للإستخدام والشهرة، على الأقل سنوياً. ينطبق مفهوم المادية في تحديد ما إذا كان مبلغ الأصل القابل للإسترداد بحاجة إلى التقييم، فطى سبيل المثال إذا بينت الحسابات السابقة أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد أعلى إلى حد كبير من مبلغه المرحل فإن المشروع ليس بحاجة إلى إعادة تقييم مبلغ الأصل القابل للإسترداد إذا لم تقع أحداث تزيد ذلك الفرق، وبالمثل قد يبين تحليل سابق أن مبلغ الأصل القابل للإسترداد ليس حساساً لدلالة واحدة (أو أكثر) من الدلائل الواردة في الفقرة ١٢.

١٦ كإيضاح للفقرة ١٥ إذا زالت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الإستثمارات خلال الفترة فإنه لا يطلب من المشروع عمل تقييم رسمي لمبلغ الأصل القابل للإسترداد في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان من غير المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة بسبب الزيادة في أسعار السوق هذه ، فطى سبيل المثال قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير أثر مادي على سعر الخصم المستخدم لأصل عمره الباقى النافع طويلاً.
- (ب) إذا كان سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة من المحتمل أن يتأثر بالزيادة في أسعار السوق هذه ولكن يبين تحليل حساسية سابقة للمبلغ القابل للإسترداد أن:
- (١) من غير المحتمل أنه سيكون هناك إنخفاض مادي في مبلغ الأصل القابل للإسترداد لأنه من المحتمل أيضاً أن تزيد التكاليف النقدية المستقبلية، (فطى سبيل المثال في بعض الحالات قد يكون المشروع قادراً على إظهار تعديل إيراداته للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق)؛ أو
- (٢) من غير المحتمل أن ينجم عن الإنخفاض في المبلغ القابل للإسترداد خسارة إنخفاض مادية في القيمة.

١٧ إذا كانت توجد دلالة على إمكانية إنخفاض قيمة أصل فقد يدل ذلك على أن العمر النافع المتبقي وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة إلى المراجعة والتعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل، إذا لم يتم الاعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل.

قياس المبلغ القابل للإسترداد

١٨ يعرف هذا المعيار القابل للإسترداد على أنه وحدة توليد النقد أو القيمة المستعملة لهما أعلى ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة، وقد حددت الفترات ١٩-٥٧ متطلبات قياس المبلغ القابل للإسترداد، وتستخدم هذه المتطلبات المصطلح "أصل" إلا أنها تنطبق بالتساوي على الأصل المفرد أو وحدة توليد النقد.

١٩ ليس من الضروري دائماً تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع وقيمتها المستعملة، إذا زاد أي من هذين المبلغين عن المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته، وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

٢٠ قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، حتى ولو لم تتم المتاجرة بالأصل في سوق نشط. على أنه، ليس من الممكن في بعض الأحيان تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحته بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة قد يعتبر مبلغ الأصل القابل للإسترداد أنه قيمته المستعملة.

٢١ إذا لم يوجد سبب للإعتقاد بأن قيمة الأصل المستعملة تزيد بشكل مادي عن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع قد تستعمل كمبلغ قابل للإسترداد، وكثيراً ما ستكون الحالة كذلك بالنسبة لأصل محتفظ به لإستبعاده، ويعود ذلك إلى أن القيمة المستعملة للأصل المحتفظ به لإستبعاده ستكون بشكل رئيسي من صافي عائدات البيع حيث أنه من المحتمل أن تكون التكاليف النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل إلى أن يتم إستبعاده ضئيلة.

٢٢ يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، إلا إذا لم يكن الأصل يولد تكاليف نقدية داخلية من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كانت الحالة كذلك يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوردة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرات ١٠٣-١٠٥)، إلا إذا:

(أ) قيمة الأصل العادلة ناقص التكلفة للبيع أعلى من مبلغه المرحل؛ أو

(ب) يمكن تقدير قيمة إستخدام الأصل بحيث تكون مقاربة من قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع ويمكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

٢٣ في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات وطرق الحساب المختصرة تقديراً تقريبياً معقولاً للحسابات المفصلة للموضحة في هذا المعيار لتحديد صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة.

قياس المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد

٢٤ تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. غير أنه يمكن إستخدام آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد لهذا الأصل تم أدائه في فترة سابقة في اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تلبية جميع المعايير التالية:

(أ) إذا لم يولد الأصل غير الملموس تكاليف نقدية واردة من الإستخدام المستمر تكون مستقلة إلى حد كبير عن تلك الناتجة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي يتم اختبار إنخفاض قيمتها كجزء من وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها، لم تتغير الأصول والإلتزامات التي تتألف منها الوحدة إلى حد كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) أن ينتج عن آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ يتجاوز المبلغ المسجل للأصل بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون احتمال تحديد المبلغ القليل للإسترداد الحالي بأقل من المبلغ المسجل للأصل بعيد الحدث.

القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع

٢٥ أن أفضل دليل على قيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو السعر في اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة محدلة للتكاليف الإضافية التي ستعزى مباشرة لإستبعاد الأصل.

٢٦ إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع هو سعر السوق للأصل ناقصا تكاليف البيع، وسعر السوق المناسب هو عادة سعر العرض الحالي، وعندما لا تكون أسعار العرض الحالية غير متوفرة، فقد يوفر سعر آخر عملية أساسا لتقدير القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، شريطة عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي يتم فيه التقدير.

٢٧ إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط لأصل، تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع بناء على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن أن يحصل عليه المشروع، في تاريخ الميزانية العمومية من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراعية، وذلك بعد خصم تكاليف التصرف، ولتحديد هذا المبلغ يأخذ المشروع في الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة، والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لا تمكن بيعا إجباريا إلا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال.

٢٨ تكاليف الإستبعاد عدا عن التكاليف التي تم الإعتراف بها كإلتزامات، يتم إقتطاعها عند تحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع. والأمثلة على هذه التكاليف القانونية ورسوم النعمة والضرائب المماثلة على العمليات وتكاليف إزالة الأصل والتكاليف المباشرة الإضافية لجعل الأصل في حالة البيع، على أن منافع نهائية الخسنة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") والتكاليف المتعلقة بتخفيض أو إعادة هيكلة أعمال بعد التصرف في أصل لا تعتبر تكاليف مباشرة إضافية لإستبعاد الأصل.

٢٩ في بعض الأحيان يتطلب إستبعاد أصل أن يقوم المشتري باحتلاك الإلتزام، ويتوفر مفردا فقط القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع لكل من الأصل والإلتزام، وتوضح الفقرة ٧٨ كيفية التعامل مع هذه الحالات.

القيمة المستعملة

٣٠ العناصر التالية يجب أن تظهر عند قياس القيمة المستعملة للأصل:

- تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من الأصل؛
- التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛
- القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
- سعر تحمل عم الشوك كالكسنة في الأصل؛ و

(هـ) عوامل أخرى، مثل عدم السيولة، قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكاليف النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل.

٣١ يشمل تقدير القيمة المستعملة لأصل الخطوات التالية:

(أ) تقدير التكاليف النقدية المستقبلية للدخل والخارجة التي تؤخذ من الإستعمال المستمر للأصل ومن الإستبعاد النهائي له؛ و

(ب) تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التكاليف النقدية المستقبلية.

٣٢ يمكن أن تنعكس العناصر المحددة في الفقرة ٣٠ (ب) و(د) و(هـ) كتعديلات على التكاليف النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم. ومهما كان المنهج الذي تبنّاه المنشأة لتعكس التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التكاليف النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة القيمة الحالية المتوقعة للتكاليف النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. يقدم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة إستخدام الأصل.

أساس تقديرات التكاليف النقدية المستقبلية

٣٣ عند قياس القيمة المستعملة يجب على المنشأة أن:

(أ) يجب أن تكون توقعات التكاليف النقدية بناء على الافتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي منسوبة على مدى العمر النافع المتبقي للأصل، ويجب إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

(ب) يجب أن تكون توقعات التكاليف النقدية بناء على أحداث الميزانيات التكميلية/النبوءات المالية التي اعتمدها الإدارة، ويجب أن تغطي هذه التوقعات المبنية على الميزانيات التكميلية/النبوءات المالية فترة قصوى مقدارها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول.

(ج) يجب تقدير توقعات التكاليف النقدية التي تزيد عن الفترة التي تغطيها أحدث الميزانيات التكميلية/النبوءات باستنتاج التوقعات بناء على الميزانيات التكميلية/النبوءات بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير معدل متزايد، ويجب أن لا يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو البلد أو للبلدان التي يصل بها المشروع أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى.

٣٤ تؤمّن الإدارة مدى معقولة الافتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفق النقدي السابق والتكاليف النقدية الفعلية. وينبغي على الإدارة ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديراتها بشأن التدفق النقدي الحالي منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التكاليف النقدية الفعلية هذا الأمر مناسباً.

٣٥ لا تتوفر بشكل عام ميزانيات تكميلية/نبوءات مالية مستقبلية مفصلة وصریحة وموثوقة لفترات تزيد عن خمس سنوات، ولهذا السبب تكون تقديرات الإدارة للتكاليف النقدية المستقبلية لفترة قصاها خمس سنوات. ويمكن للإدارة إستخدام توقعات التكاليف النقدية بناء على الميزانيات التكميلية/النبوءات المالية

لفترة تزيد عن خمس سنوات إذا كانت الإدارة متأكدة أن هذه التوقعات موثوقة وأنها تستطيع إظهار قدرتها بناءً على الخبرة السابقة للتنبؤ بالتكثفات النقدية بدقة على مدى الفترة الأطول تلك.

٣٦ يتم تقدير توقعات التكثفات النقدية حتى نهاية العمر النافع لأصل باستنتاج توقعات التكثفات النقدية بناءً على الميزانيات التقديرية/ التنبؤات المالية باستخدام معدل النمو للسنوات اللاحقة، وهذا المعدل ثابت أو متناقص إلا إذا تفتت الزيادة في المعدل مع المعلومات الموضوعية الخاصة بالتماط في دورة حياة منتج أو صناعة، وإذا كان ذلك مناسباً يكون معدل النمو يساوي صفراً أو يكون سالباً.

٣٧ عندما تكون الظروف مواتية من المحتمل أن يدخل المنافسون في السوق ويحدثون من النمو، وعلى ذلك ستعاني المشاريع من الصعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي خلال الفترات الطويلة (تقريباً، عشرون عاماً) للمنتجات، الصناعات، أو البلاد أو البلدان التي يصل بها المشروع، أو للسوق الذي يستخدم فيه الأصل.

٣٨ عند استخدام معلومات من الميزانيات التقديرية/ التنبؤات المالية ينظر المشروع فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومدعومة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود خلال العمر النافع المتبقي للأصل.

تكوين تكديرات التكثفات النقدية المستقبلية

٣٩ يجب أن تشمل التكديرات للتكثفات النقدية المستقبلية ما يلي :

(أ) توقعات التكثفات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل؛

(ب) توقعات التكثفات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التكثفات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر للأصل (بما في ذلك التكثفات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام)، ويمكن أن ينسب أو يخصص ذلك بشكل مباشر على أساس معقول وثابت للأصل؛ و

(ج) صافي التكثفات النقدية، إن وجدت، التي سيتم استلامها (أو دفعها) من إستعمال الأصل في نهاية عمره النافع.

٤٠ تعكس تكديرات التكثفات النقدية المستقبلية وسعر الخصم افتراضات ثابتة للزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام، ولذلك شمل سعر الخصم أثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام فإن التكثفات النقدية المستقبلية تقدر حسب النواحي الشكلية، وإذا لم يشمل سعر الخصم أثر الزيادات في الأسعار بسبب التضخم العام تقدر التكثفات النقدية المستقبلية حسب النواحي الفعلية (ولكنها تشمل زيادات أو انخفاضات السعر المستقبلية محددة).

٤١ تشمل توقعات التكثفات النقدية الخارجة إدراج تلك التكثفات لميكت الخدمة الأولية (يوم - بيوم) للأصول إضافة إلى المصاريف غير المباشرة المستقبلية التي يمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص على أساس معقول وثابت لإستعمال الأصل.

٤٢ عندما لا يشمل المبلغ المرحل لأصل بعد كلفة التكثفات النقدية الخارجة التي سيتم تكديدها قبل أن يكون جاهزاً للإستعمال أو البيع فإن تقدير التكثفات النقدية المستقبلية يشمل تقديراً لأي تنفق تقدي خارج آخر يتوقع أن يتم تكديده قبل أن يكون الأصل جاهزاً للإستعمال أو البيع، فعلى سبيل المثال هذا هو الحال بالنسبة لمبنى تحت الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يتم إكماله بعد.

- ٤٣ لتجنب الإحتمال المزدوج لا تشمل تقديرات التنفقات النقدية المستقبلية ما يلي:
- (أ) التنفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تنفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي لا تعتمد في حد كبير على التنفقات النقدية الداخلة من الأصل الذي هو تحت المراجعة (مثل تلك الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و
- (ب) التنفقات النقدية الخارجة المتعلقة بإلتزامات تم الإعتراف بها كإلتزامات (مثل ذلك الذمم الدائنة أو القواعد أو المخصصات).
- ٤٤ يجب تقدير التنفقات النقدية المستقبلية للأصل في حلقته الراهنة، ويجب أن لا يشمل التنفقات النقدية المستقبلية التنفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:
- (أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو
- (ب) تحسن أو زيادة قيمة أداء الأصل.
- ٤٥ نظراً لأن التنفقات النقدية المستقبلية مقدرة للأصل في حلقته الراهنة فإن القيمة المستعملة لا تعكس ما يلي:
- (أ) التنفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثل ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم يلتزم المشروع بها بعد؛ أو
- (ب) المصروف الرأسمالي المستقبلي الذي سيسجن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه المقرر أصلاً أو المنافع ذات العلاقة من هذا الصرف المستقبلي.
- ٤٦ إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وتسيطر عليه الإدارة، وهو يغير بشكل مادي لما من نطاق العمل الذي يقوم به المشروع أو الأسلوب الذي يتم به القيام بالعمل، ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" إرشاداً يمكن أن يوضح متى يكون المشروع ملزماً بإعادة الهيكلة.
- ٤٧ عندما يصبح المشروع ملزماً بإعادة هيكلة، من المحتمل أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وحالما يصبح المشروع ملزماً بإعادة الهيكلة:
- (أ) تقديرات التنفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية لتحديد القيمة المستعملة التي تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناءً على أحدث ميزانية تقديرية/توقعات مالية اعتمدها الإدارة)؛ و
- (ب) تقديرات التنفقات النقدية الخارجة لإعادة الهيكلة في نص إعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

يوضح المثال (٥) أثر إعادة هيكلة مستقبلية على حساب القيمة المستعملة.

- ٤٨ إلى إن يتعرض المشروع إلى تنفق نقدي خارجي يحسن أو يزيد قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه، إن تقديرات التنفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التنفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من المنافع الاقتصادية المرفقة للتنفق النقدي الخارج من هذا الصرف (انظر مثال ٦).
- ٤٩ تتضمن تقديرات التنفقات النقدية المستقبلية التنفقات النقدية الصادرة المستقبلية اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقعة نشوتها من الأصول في وضعها الحالي. وعندما تكلف وحدة توليد للنقد من أصول ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، تحبّر جميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن لتبديل الأصول ذات الأعمار الإنتاجية القصيرة يعتبر جزءاً من التخصيم اليومي للوحدة عند تقدير

التكفلات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وعلى نحو مماثل، عندما يتكافأ الأصل الولحد من عناصر ذات اعمار إنتاجية مقدرة مختلفة، ويتم استبدال العناصر ذات الأعمار القصيرة جزءا من التخديم اليومي للأصل عند تقدير التكفلات النقدية المستقبلية التي تولدها الأصول.

٥٠ يجب أن لا تشمل تكفيلات التكفلات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التكفلات النقدية للداخلية أو الخارجة من الأنشطة التمويلية ؛ أو

(ب) مقبوضات ودفعات ضريبة الدخل.

٥١ تعكس التكفلات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم، وخلافا لذلك سيتم حساب أثر بعض الإقتراضات مرتين أو يتم تجاهله، ونظرا لأن القيمة الزمنية للنقود يتم إعتبارها بخصم للتكفلات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التكفلات النقدية هذه لا تشمل التكفلات النقدية للداخلية أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وبالمثل حيث أنه يتم تحديد سعر الخصم على أساس قبل احتساب الضريبة فإنه يتم أيضا تقدير التكفلات النقدية المستقبلية على أساس قبل احتساب الضريبة.

٥٢ يجب أن يكون تقدير صافي التكفلات النقدية التي سيتم استلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع هو المبلغ الذي يتوقع المشروع أن يحصل عليه من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحثة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للإستبعاد.

٥٣ يتم تحديد صافي التكفلات النقدية المقدرة التي سيتم استلامها (أو دفعها) لإستبعاد أصل في نهاية عمره النافع بطريقة مماثلة لتحديد صافي سعر بيع الأصل، فيما عدا أنه عند تقدير صافي التكفلات النقدية:

(أ) يستخدم المشروع الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت الى نهاية عمرها النافع والتي عملت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم إستعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تعديل هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة من التضخم العام والزيادات والإنخفاضات المستقبلية المحددة. على أنه، إذا استنتجت تقديرات التكفلات النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستثنى أيضا من صافي التكفلات النقدية عند إستبعاد الأصل.

التكفلات النقدية المستقبلية للصلات الأجنبية

٥٤ تقدر التكفلات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، ثم تم خصمها بإستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة، ويقوم المشروع بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها بإستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة المستعملة.

سعر الخصم

٥٥ سعر (أسعار) الخصم يجب أن تكون قبل احتساب سعر (أسعار) الضريبة، التي تعكس التقييم المؤني لـ:

(أ) القيمة الزمنية للنقود؛ و

(ب) المخاطر التي تم تعديل تقديرات التكفلات النقدية المستقبلية لها.

٥٦ إن السعر الذي يعكس التقييمات السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل، ويقدّر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المعدل الموزون لرأس المال لمشروع مدرج في سوق الأوراق المالية له أصل منفرد (أو مجموعة أصول) مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة. على أن يكون سعر (أو أسعار) الخصم المستخدمة في قياس قيمة الأصل المستعملة لا تعكس الخطر من تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها. من ناحية أخرى، سيتم محاسبة بعض تأثير الإقرضات بشكل مزدوج.

٥٧ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة لساليب بديلة لتقدير معدل الخصم. ويقدّم الملحق (أ) إرشادات إضافية حول تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

٥٨ حددت الفقرات ٥٩ إلى ٦٤ متطلبات الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة أصل مفرد وقياسها، عن الشهرة. الإعتراف بخسائر إنخفاض وقياس وحدة توليد النقد والشهرة تتناولها الفقرات ٦٥ إلى ١٠٨.

٥٩ إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل أقل من مبلغه المرحّل ففقه يجب تخفيض المبلغ المرحّل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في إنخفاض القيمة.

٦٠ يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل في الحال، إلا إذا رُحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثل ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، ويجب معاملة أية خسارة في إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها إنخفاض في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.

٦١ يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنها مصروف في بيان الدخل، على أنه يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه مباشرة مقابل أي فائض في إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الإنخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس ذلك الأصل.

٦٢ عندما يكون المبلغ المقدّر لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعلى من المبلغ المرحّل لذلك الأصل ففقه يجب على المشروع الإعتراف بالتزام إذا تطلب ذلك معيار محاسبة دولي آخر.

٦٣ بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ إستهلاك (إهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحّل للمعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره التلغ المتبقي.

٦٤ إذا تم الإعتراف بخسارة في إنخفاض القيمة ففقه يتم تحديد أية أصول أو إلتزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، وذلك بمقارنة المبلغ المرحّل المعدل للأصل مع قاعدته الضريبية (انظر المثال التوضيحي (٣)).

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ بينت الفقرات ٦٦ إلى ١٠٨ متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد المبلغ المرحل والاعتراف بخصائر الانخفاض لوحدات توليد النقد و الشهرة.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ إذا كنت هناك أية دلالة على أن قيم أصل قد تنخفض فله يجب تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد فله يجب على المشروع تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل المستعملة لتكون مقاربة لقيمة العادلة ناقصة للتكلفة للبيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التكاليف النقدية المستقبلية من الإستعمال المستمر للأصل عل أنها ضئيلة)؛ و

(ب) إذا لم يولد الأصل تكاليف نقدية داللة والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية من أصول أخرى.

وفي هذه الحالات يمكن تحديد القيمة المستعملة، ولذلك يمكن تحديد القيمة القابلة للإسترداد فقط لوحدة توليد النقد للأصل.

مثال
<p>منشأة تحدين تمتلك سكة حديد خاصة لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تكاليف نقدية داللة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية الداللة من الأصول الأخرى للمنجم.</p> <p>ليس من الممكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة المستعملة لسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تنخفض عن قيمتها كخردة، ولذلك يقدر المشروع القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أي المنجم ككل.</p>

٦٨ إن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة ٦ هي أصغر مجموعة أصول تشمل الأصل والتي تولد تكاليف نقدية داللة من الإستعمال المستمر التي هي مستقلة إلى حد بعيد عن التكاليف النقدية الداللة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل تشمل الحكم الشخصي. وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد يحدد المشروع أصغر مجموع الأصول التي تولد تكاليف نقدية داللة مستقلة إلى حد بعيد من الإستعمال المستمر.

مثال

تقوم شركة حفلات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع بلدية تتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من مزارع خمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل مسار والتدفقات النقدية من كل مسار بشكل منفصل، واحد المزارع يعمل بخسارة كبيرة.

نظراً لأن المشروع لا يملك خيار إيقاف أي مسار للحفلات فإن لكل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها المزارع الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الحفلات ككل.

٦٩ التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر هي التدفقات الداخلة للنقد ومعالجات النقد المستلم من أطراف خارج المشروع الذي يقدم التقارير، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير من التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المشروع يأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المشروع (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو المقاطعات أو المناطق الإقليمية أو طريقة أخرى)، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الإستمرار في أصول وعمليات المشروع أو إستبعادها، ويعطي المثال التوضيحي ١، أمثلة على تحديد وحدة توليد النقد.

٧٠ إذا وجد سوق نشط للنتائج الذي ينتجه أصل أو مجموعة أصول فله يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل الناتج مستخدم داخلياً، إذا كان التدفق النقدي الداخلي مولد من الأصل أو وحدات توليد النقد ومتأثر بتحويلات الأسعار الداخلية، فله يجب على المنشأة استخدام أفضل تقدير للإدارة (السعر) أسعار السوق المستقبلية للنتائج:

(أ) التدفق النقدي الداخلي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستقلة للأصل أو لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) التدفق النقدي الخارجي المستقبلي يستخدم في تحديد القيمة المستقلة لأي أصل أو لوحدات توليد النقد التي تأثرت بأسعار التحويلات الداخلية.

٧١ حتى ولو تم استخدام جزء أو الناتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى من المشروع المقدم للتقارير (مثل ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية إنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاع المشروع بيع هذا الإنتاج في سوق نشط. ويعود ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلية الذي هو مستقل إلى حد بعيد عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند استخدام معلومات مبنية على الميزانيات التقديرية/النيبوات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد، أو أي أصول أخرى أو وحدات توليد النقد متأثرة بتحويلات الأسعار الداخلية، يقوم المشروع بتحويل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تمكن أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية التي تم إنجازها عن طريق معلنة على أساس تجاري.

٧٢ يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل متماثل من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان التغيير مبرراً.

٧٣ إذا حدد المشروع أن أصلاً ينتمي لوحدة توليد نقد مختلفة عن الفترات السابقة، أو تغير أنواع الأصول المجمعة ضمن وحدة توليد النقد لأصل فإن الفترة ١٣٠ تتطلب إحصاءات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الاعتراف بخسارة في القيمة أو تم عكسها لوحدة توليد النقد وكانت مادية بالنسبة للبيانات المالية للمشروع المقدم للتقارير ككل.

المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد نقد

٧٤ المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد هو وحدة توليد النقد للقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أو القيمة المستعملة لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، لية إشارة في الفترات ١٩ إلى ٥٧ إلى "الأصل" نقراً على أنها إشارة "لوحدة توليد نقد".

٧٥ يجب تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد على أساس يتفق مع طريقة تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد.

٧٦ المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد.

(أ) يشمل المبلغ المرحل لتلك الأصول فقط التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص على أساس معقول وثابت لوحدة توليد النقد، والتي ستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد؛ و

(ب) لا يشمل المبلغ المرحل لأي إنترلم معترف به إلا إذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الإنترلم في الاعتبار.

يعود ذلك إلى أن القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع والقيمة المستعملة لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والإنترلمات التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية (انظر الفقرتين ٢٨ و ٤٣).

٧٧ حيث يتم جمع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الإسترداد فمن المهم أن تشمل في وحدة توليد النقد كافة الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الإستعمال المستمر، وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للإسترداد تماماً عندما تكون خسارة الانخفاض قد وقعت في الحقيقة، وفي بعض الحالات بالرغم من أن أصول معينة تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد نقد فإنه لا يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومتماثل، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو أصول الشركة مثل أصول المكتب الرئيسي، وتوضح الفقرات ٨٠ إلى ١٠٣ كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد نقد لمعرفة الانخفاض في قيمتها.

٧٨ قد يكون من الضروري أخذ إنترلمات معترف بها معينة في الاعتبار لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد نقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد نقد يتطلب أن يقوم المشتري بأخذ على عاتقه الإنترلم، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (أو التدفق النقدي المقرر من الإستبعاد النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقرر لأصول وحدة توليد النقد والإنترلم معاً ناقصاً

تكاليف الاستبعاد، ولأجل إجراء مقارنة ذات معنى بين المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد ومبلغها للقابل للإسترداد يخصم المبلغ المرحل للإلتزام عند تحديد كل من قيمة وحدة توليد النقد المستخدمة ومبلغها المرحل.

مثال

تقوم شركة بتشغيل منجم في بلد يتطلب تشريعه وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع عند إكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الإعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الإعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم إستهلاكها على مدى العمر النافع للمنجم، والمبلغ المرحل لمخصصات الاستعادة هو ٥٠٠ وحدة عملة^(١) وهو مساو للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

يقوم المشروع بفحص المنجم من أجل إنخفاض قيمته، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلم المشروع عروضاً مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوالي ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا السعر يشمل حقيقة أن المشتري سيأخذ على عاتقه إلتزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وتكاليف الاستبعاد للمنجم ضئيلة، وتبلغ للقيمة المستخدمة للمنجم حوالي ١٢٠٠ وحدة عملة باستثناء تكاليف الاستعادة، والمبلغ المرحل للمنجم هو ١٠٠٠ وحدة عملة.

يبلغ صافي سعر بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وحدة عملة، وهذا المبلغ يأخذ في الإعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة المستخدمة لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الإعتبار، وتقدر أنها تبلغ ٧٠٠ وحدة عملة (١٢٠٠ وحدة عملة ناقصاً ٥٠٠ وحدة عملة)، والمبلغ المرحل لوحدة توليد النقد هو ٥٠٠ وحدة عملة وهو المبلغ المرحل للمنجم (١٠٠٠ وحدة عملة) ناقصاً المبلغ المرحل لمخصص تكاليف الاستعادة (٥٠٠ وحدة عملة)، وبناءً على ذلك فإن المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد يتجاوز المبلغ المسجل .

(١) في هذا المعيار، الوحدات النقدية يتم تحديدها بـ يوحدات العملة "ون".

٧٩ لأغراض عملية يتم أحياناً تحديد المبلغ المرحل لوحدة توليد نقد بعد الأخذ في الإعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك الذمم المدينة أو الأصول المالية الأخرى) أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في التبيانات المالية (مثال ذلك الذمم الدائنة والتقاعد والمخصصات الأخرى)، ففي هذه الحالات يزداد المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد بمقدار المبلغ المرحل لهذه الأصول ويخفض بمقدار المبلغ المرحل لهذه الإلتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على وحدات توليد النقد

٨٠ لغرض اختبار إنخفاض القيمة، يتم تخصيص الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال، ابتداءً من تاريخ الإنجماع بالشراء، لكل وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتريّة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، المتوقع أن تنفع من مجموعات إنجماع الأعمال، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات

الأخرى للمنشأة المشتراة معونة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. إن كل وحدة أو مجموعة من الوحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:

- (أ) أن تمثل أفضى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و
(ب) أن لا تكون أكبر من قطاع معين مبني على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثقة للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

٨١ تمثل الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال دفعة تسدها المنشأة المشرية استيفاء لمناقص اقتصادية مستقبلية تتلوى من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل مفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة بشكل مستقل تنقذت لتقيد للأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، وعادة ما تساهم في التنقذات التقيد لوحداث توليد النقد المتحددة. ولا يمكن في بعض الأحيان تخصيص الشهرة على أساس غير اعتباطي لوحداث توليد النقد المختلفة، بل لمجموعات وداث توليد النقد فقط. ونتيجة لذلك، فإن أدنى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يشمل أحياناً عدداً من وداث توليد النقد التي ترتبط بها الشهرة لكن لا يمكن أن تخصص لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات ٨٣-٩٩ إلى وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة كإشارات أيضاً إلى مجموعة من وداث توليد النقد التي تخصص لها الشهرة.

٨٢ ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨٠ اختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تكبر بها المنشأة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة عادة. لذلك، فإن تطوير أنظمة إبلاغ إضافية ليس أمراً ضرورياً.

٨٣ إن وحدة توليد النقد التي تخصص لها الشهرة لغرض اختبار إنخفاض القيمة قد لا تتوافق مع المستوى الذي تخصص عنده الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية. على سبيل المثال، إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة أن تخصص الشهرة إلى مستويات متكنية نسبياً لغرض قياس أرباح وخسائر العملة الأجنبية، فإنه لا يقتضى منها اختبار إنخفاض قيمة الشهرة عند نص ذلك المستوى إلا إذا كانت ترهب الشهرة أيضاً عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ إذا كان من غير الممكن إتمام تخصيص المبدئي للشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال قبل نهاية لفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إنجماع الأعمال، يتم إتمام ذلك التخصيص المبدئي قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإنجماع بالشراء.

٨٥ إذا كان من الممكن، وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنجماع الأعمال" إذا تم تحديد المحاسبة المبدئية لإنجماع الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ الإنجماع، على المنشأة المشرية:

- (أ) محاسبة الإنجماع باستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و
(ب) الإعتراف بأي تحديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبدئية خلال ١٢ شهراً من تاريخ الإنجماع بالشراء.

وقد لا يكون ممكناً أيضاً في مثل هذه الظروف إتباع التخصيص المبني للشهرة المشتراة في إنسجام الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ الإنسجام. وفي مثل هذه الحالة، تصح المنشأة عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة ١٣٣.

- ٨٦ إذا تم تخصيص الشهرة لوحدة توليد النقد وتصرفت المنشأة بعملية معينة ضمن تلك الوحدة، يجب أن تكون الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها:
- مشمولة في المبلغ المسجل لعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و
 - مقاسة على أساس القيم النسبية للصاية المتصرف بها والنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل للشهرة المرتبطة بالعملية التي تم التصرف بها.

مثال
<p>تبيع إحدى المنشآت مقابل ١٠٠ وحدة عملة عملية معينة كانت جزءاً من وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، إلا اعتباطياً. إن المبلغ القابل للإسترداد للنسبة المحتفظ بها من وحدة توليد النقد هي ٣٠٠ وحدة عملة.</p> <p>ولأنه لا يمكن تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد بشكل غير اعتباطي أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من تلك الوحدة، يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها ونسبة الوحدة المحتفظ بها. لذلك، يتم تضمين ٢٥% من الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في المبلغ المسجل للعملية التي يتم بيعها.</p>

- ٨٧ إذا أعلنت إحدى المنشآت تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب إعادة تخصيص الشهرة للوحدات المتأثرة. ويجب أداء إعادة للتخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج الذي يستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تتمكن المنشأة من إثبات وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل للشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.

مثال
<p>تم تخصيص الشهرة سابقاً لوحدة توليد النقد (أ). والشهرة المخصصة للوحدة (أ). ولا يمكن تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، إلا اعتباطياً. يجب تقسيم الوحدة (أ) ودمجها في ثلاث وحدات توليد نقد أخرى وهي (ب)، (ج) و(د).</p> <p>ولأنه لا يمكن بشكل غير اعتباطي تحديد الشهرة المخصصة للوحدة (أ) أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من الوحدة (أ)، يتم إعادة تخصيصها للوحدات (ب)، (ج)، (د) على أساس القيم النسبية للحصص الثلاث في الوحدة (أ) قبل دمج هذه الحصص مع (ب)، (ج) و(د).</p>

اختبار إنخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي تتطوي على الشهرة

٨٨ عندما ترتبط الشهرة بوحدة توليد النقد، كما هو مذكور في الفقرة ٨١، لكن لم يتم تخصيصها لتلك الوحدة، يجب اختبار إنخفاض قيمة الوحدة، متى كان هناك مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويجب الإعتراف بأي خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

٨٩ إذا كانت وحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة ٨٨ تشمل في مبلغها المسجل أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد أو غير متاح بعد للإستخدام ويمكن اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل فقط كجزء من وحدة توليد النقد، تقتضي الفقرة ١٠ أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الوحدة أيضاً بشكل سنوي.

٩٠ يتم اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة سنوياً، ومتى كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة، من خلال مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة. إذا تجاوز المبلغ القابل للإسترداد للوحدة مبلغها المسجل، تعتبر الوحدة والشهرة المخصصة لها غير منخفضة القيمة. وإذا تجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد، يجب على المنشأة الاعتراف بخسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

حقوق الأقلية

٩١ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٣، تمثل الشهرة المعترف بها في إدماج الأصول الشهرة المشتركة من قبل شركة الأم على أساس حصة ملكيتها، وليس مبلغ الشهرة المسيطر عليه من قبل الشركة الأم نتيجة إدماج الأعمال. لذلك، لا يتم الإعتراف بالشهرة التي تنسب إلى حقوق الأقلية في المبيعات المالية الموحدة للمنشأة الأم. وتبعاً لذلك، إذا كان هناك حقوق أقلية في وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة، فإن المبلغ المسجل لتلك الوحدة يتألف من:

(أ) حصة شركة الأم وحقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحديد للوحدة؛ و

(ب) حصة شركة الأم في الشهرة.

وعلى كل حال، يمكن أن ينسب جزء من المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المحددة وفقاً لهذا المعيار إلى حقوق الأقلية في الشهرة.

٩٢ تبعاً لذلك، ولغرض اختبار إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة كلياً والتي تتطوي على شهرة، يتم افتراضياً تعديل المبلغ المسجل لتلك الوحدة، قبل أن يتم مقارنتها مع مبلغها المسجل. ويتحقق هذا من خلال تجميع المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة ليشمل الشهرة التي تنسب إلى حقوق الأقلية. من ثم تتم مقارنة هذا المبلغ المسجل المحلل افتراضياً مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة لتحديد ما إذا خفضت قيمة وحدة توليد النقد. وإذا كان الحال كذلك، تخصص المنشأة أولاً خسائر لإنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤ بغية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة.

٩٣ لكن لأنه يتم الاعتراف بالشهرة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه حصة ملكية الشركة الأم، يتم تقسيم أي خسائر لإنخفاض القيمة المرتبطة بالشهرة بين تلك التي تنسب إلى الشركة الأم وتلك التي تنسب إلى حقوق الأقلية، مع الاعتراف فقط بالخسائر الأولى كخسائر لإنخفاض قيمة الشهرة.

٩٤ إذا كان مجموع خسائر لإنخفاض القيمة المرتبطة بالشهرة أقل من المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل المحلل افتراضياً لوحدة توليد النقد مبلغها القابل للإسترداد، تقتضي الفقرة ١٠٤ تخصيص الزيادة المتبقية للأصول الأخرى للوحدة بشكل تنسبي على أساس المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

٩٥ يبين المثال التوضيحي رقم ٧ إختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد غير المملوكة بالكامل والتي تتطوي على الشهرة.

توقيت إختبارات لإنخفاض القيمة

٩٦ يمكن أداء إختبار لإنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت أثناء الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الإختبار في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار وحدات توليد النقد المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد في إدماج الأعمال أثناء الفترة السنوية الحالية، يتم إختبار لإنخفاض قيمة تلك الوحدة قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

٩٧ إذا تم إختبار لإنخفاض قيمة الأصول المكونة لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت إختبار لإنخفاض قيمة الوحدة المحتوية على الشهرة، يتم إختبار لإنخفاض قيمتها قبل الوحدة المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، إذا تم إختبار لإنخفاض قيمة وحدات توليد النقد المكونة لمجموعة وحدات توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في نفس وقت إختبار مجموعة الوحدات المكونة للشهرة، يتم إختبار لإنخفاض قيمة الوحدات المختلفة قبل مجموعة الوحدات المحتوية على الشهرة.

٩٨ يمكن أن يوجد في وقت إختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة مؤشر على لإنخفاض قيمة أصل معين ضمن الوحدة المحتوية على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولاً لإنخفاض قيمة الأصل، وتتعرف بخسائر لإنخفاض القيمة لذلك الأصل قبل إختبار لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد المحتوية على الشهرة. وعلى نحو مماثل، قد يكون هناك مؤشر على لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد ضمن مجموعة وحدات تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، تختبر المنشأة أولاً لإنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، وتعترف بخسائر لإنخفاض القيمة لتلك الوحدة، قبل إختبار لإنخفاض قيمة مجموعة الوحدات التي تم تخصيص الشهرة لها.

٩٩ ويمكن إستخدام آخر حساب لتقييمي تم إجراؤه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي خصصت لها الشهرة في إختبار لإنخفاض قيمة تلك الوحدة في الفترة الحالية، شرط تلبية المعايير التالية:

(أ) لم تتغير الأصول والالتزامات التي تكون الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

(ب) نتج عن آخر حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد مبلغ تجاوز المبلغ المسجل للوحدة بهامش كبير؛ و

(ج) على أساس تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد، يكون احتمال تحديد المبلغ القابل للإسترداد الحالي يقلل من المبلغ المسجل للأصل بعد الحوث.

أصول الشراكة

١٠٠ تشمل أصول الشركة أصول المجموعة أو أصول الأسهم مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم في المنشأة أو معدات معالجة البيانات الإلكترونية أو مركز بحوث. ويحدد هيكل المنشأة ما إذا يلي الأصل تعريف أصول الشركة للورد في هذا المعيار لوحدة توليد نقد محددة. إن السمات المميزة لأصول الشركة هي تلك التي لا تولد تكلفات نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى ولا يمكن أن ينسب مبلغها المسجل إلى وحدة توليد النقد قيد المراجعة.

١٠١ ولأن أصول الشركة لا تولد تكلفات نقدية واردة منفصلة، لا يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل شركة منفرد إلا إذا قررت الإدارة أن تتصرف بالأصل. ونتيجة لذلك، إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة أصل معين للشركة، يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ينتمي إليها أصل الشركة، ويتم مقارنته بالمبلغ المسجل لوحدة توليد النقد هذه أو مجموعة وحدات توليد النقد. ويتم الاعتراف بأي خسائر انخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٢ تقوم المنشأة، في اختبار انخفاض قيمة وحدة توليد النقد، بتحديد جميع أصول الشركة المرتبطة بوحدة توليد النقد قيد المراجعة. وإذا كانت نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة قبلية لأن:

(أ) يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، تقوم المنشأة بمقارنة المبلغ المسجل للوحدة، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل لأصول الشركة المخصصة للوحدة، مع مبلغها القابل للإسترداد. ويتم الاعتراف بأي خسائر انخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

(ب) لا يتم تخصيصها لتلك الوحدة على أساس معقول ومتسق، ويتعين على المنشأة:

(١) مقارنة المبلغ المسجل للوحدة، باستثناء أصول الشركة، مع مبلغها القابل للإسترداد والاعتراف بأي خسائر لانخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤؛

(٢) تحديد أسفر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشمل وحدة توليد نقد قيد المراجعة والتي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل لأصول الشركة على أساس معقول ومتسق؛ و

(٣) مقارنة المبلغ المسجل لمجموعة وحدات توليد النقد، بما في ذلك نسبة المبلغ المسجل

لأصول للشركة المخصصة لمجموعة الوحدات تلك، مع المبلغ القابل للإسترداد لمجموعة الوحدات. ويتم الإعتراف بأي خسارة إنخفاض القيمة وفقاً للفقرة ١٠٤.

١٠٣ يبين المثال التوضيحي رقم ٨ تطبيق هذه المتطلبات على أصول الشركة.

خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ يجب الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد (أصغر مجموعت وحدات توليد النقد التي من أجلها يتم تخصيص الشهرة أو أصول للشاركة) إذا، أو فقط إذا، كان مبلغها الوحدات قابل للإسترداد (مجموعة الوحدات) أقل من مبلغها الوحدات المرحل (مجموعة الوحدات)، ويجب تخصيص خسارة الإنخفاض لتخفيض مبلغ أصول الوحدة (مجموعة الوحدات) في الترتيب التالي:

- (أ) أولاً، طرق المبلغ المرحل من أي شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات)؛ و
- (ب) بعد ذلك للأصول الأخرى للوحدة (مجموعة الوحدات) على أساس الحصة بناء على المبلغ المرحل لكل أصل في الوحدة.

يجب معاملة هذه التخفيضات في المبالغ المرحلة على أنها خسارة إنخفاض للأصول الفردية والإعتراف بها بموجب الفقرة ٦٠.

١٠٥ عند تخصيص خسارة إنخفاض بموجب الفقرة ١٠٤ فله يجب عدم تخفيض المبلغ المرحل للأصل إلى أقل من الحد الأعلى لما يلي:

- (أ) قيمته الفعلية ناقص التكلفة للبيع (إذا كان من الممكن تحديده)؛
- (ب) قيمته المتصلة (إذا كان من الممكن تحديدها)؛ و
- (ج) صفر.

مبلغ خسارة الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه للأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة (مجموعة الوحدات).

١٠٦ إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لكل أصل فردي لوحدة توليد نقد، فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الإنخفاض بين أصول تلك الوحدة، عدا عن الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ إذا كان من غير الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد (انظر الفقرة ٦٧):

- (أ) يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض للأصل إذا كان مبلغه المرحل أكبر من قيمته الفعلية ناقص التكلفة للبيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرتين ١٠٤ و ١٠٥ أيهما أعلى؛ و
- (ب) لا يتم الإعتراف ببلية خسارة في إنخفاض قيمة أصل إذا لم تتخض قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من مبلغه المرحل.

مثال

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان، وصافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل، ولا تولد الآلة تنقولات نقدية داخلية مستقبلية من الإستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد التي تشمل الآلة وتولد تنقولات نقدية داخلية من الإستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التنقولات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي له الآلة، ويبين المبلغ القابل للإسترداد لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تتخضض قيمته.

الافتراض ١: لميزات (التقديرية/التبوءات) المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاماً للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للإسترداد للآلة لوحدها حيث أن القيمة المستعملة للآلة:

(أ) قد تختلف عن صافي سعر بيعها؛ و

(ب) يمكن تحديدها فقط لوحدة تولد النقد التي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تتخضض قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الإعراف بأية خسارة في انخفاض قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد يحتاج المشروع أن يعيد تقييم فترة الإستهلاك أو أسلوب الإستهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعو إلى فترة إستهلاك أقل أو أسلوب إستهلاك أسرع لإظهار العمر النافع المتبقي المتوقع للآلة أو نمط إستهلاك المشروع للمنافع الاقتصادية.

الافتراض ٢: عكس لميزات (التبوءات) المعتمدة من قبل الإدارة لتزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التنقولات النقدية من الإستخدام المستمر للآلة إلى أن تكون قيمة الإستبعاد ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة المستخدمة للآلة أنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للآلة ولا يعطى إعتبار لوحدة توليد النقد التي تنتمي لها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث أن صافي سعر بيع الآلة أقل من مبلغها المرحل يتم الإعراف بخسارة إنخفاض في قيمة الآلة.

١٠٨ بعد تطبيق المتطلبات في الفقرتين ١٠٤، ١٠٥ يجب الإعراف بالتزام لأي مبلغ متبقٍ لخسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا، كان ذلك مطلوباً من قبل معيار آخر.

عكس خسارة إنخفاض القيمة

١٠٩ تحدد الفقرات ١١٠ إلى ١١٦ متطلبات عكس خسارة إنخفاض قيمة أصل أو وحدة توليد نقد في الفترات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم المصطلح "أصل" إلا أنه ينطبق بالتساوي على أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرات ١١٧ إلى ١٢١ على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان ١٢٢ إلى ١٢٣ على متطلبات لوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرات ١٢٤ إلى ١٢٥ على متطلبات للشهرة.

١١٠ يجب على المشروع في تاريخ كل ميزانية عومية تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة إنخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة عدا عن الشهرة لم تعد توجد أو أنها قد انخفضت، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة، يجب على المشروع تقييم المبلغ القابل للإسترداد لذلك الأصل.

١١١ عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على أنه من المحتمل لم تعد توجد خسارة في إنخفاض قيمة أصل في السنوات السابقة ما عدا عن الشهرة من الممكن أن لا تكون أطول أو أنها انخفضت، فانه يجب على المشروع النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زادت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو أنها ستحصل في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي يصل بها المشروع أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.

(ج) انخفضت أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العقود الأخرى في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الانخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتزيد مبلغ الأصل القابل للإسترداد بشكل مادي.

مصادر المعلومات الداخلية

(د) حدثت تغيرات هامة لصالح المشروع خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب في الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع إستعماله، وتشمل هذه التغيرات المصروف الرأسمالي الذي تم تكبده خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أداله المقيم أصلاً أو إلتزاماً ببيئته أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(هـ) توفر الأئمة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مما هو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢ تعكس بشكل رئيسي الدلائل على إنخفاض محتمل في خسارة الإنخفاض في الفقرة ١١١ للدلائل على إنخفاض محتمل في القيمة في الفقرة ١٢.

١١٣ إذا وجدت دلالة على أن خسارة في إنخفاض قيمة أصل لم تعد توجد أو أنها انخفضت فإن ذلك قد يدل على أن العمر النافع الباقى وأسلوب الإستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية قد تحتاج لمراجعتها وتحولها بموجب معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل حتى ولو لم يتم عكس خسارة في إنخفاض قيمة ذلك الأصل.

١١٤ يجب عكس خسارة الإنخفاض المعترف بها لأصل في السنوات السابقة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستعملة لتحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد منذ الإعتراف بأخر خسارة في إنخفاض القيمة، وإذا كانت الحالة كذلك يجب زيادة المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغه القابل للإسترداد، ما عدا تم وصفه في الفقرة ١١٧، تكون الزيادة في المبلغ المرحل وهذه الزيادة هي عكس لخسارة الإنخفاض.

١١٥ يظهر عكس خسارة إنخفاض زيادة في طاقة الخدمة المقررة للأصل اما من الإستخدام أو البيع منذ تاريخ آخر إعتراف للمشروع بخسارة إنخفاض قيمة ذلك الأصل، وتتطلب الفقرة ١٣٠ من المشروع تحديد التغير في التقديرات الذي يسبب الزيادة في طاقة الخدمة المقررة المحتملة، وتشمل الأمثلة على التغيرات في التقديرات ما يلي:

- (أ) تغير في سعر المبلغ القابل للإسترداد (أي ما إذا كان المبلغ المرحل مبني على صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة)؛
- (ب) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد مبني على القيمة المستعملة: تغير في مبلغ أو توقيت التكتفات النقدية المستقبلية المقررة أو في سعر الخصم؛ أو
- (ج) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد يعتمد على صافي سعر البيع: يحدث تغير في تقاويل مكونات صافي سعر البيع.

١١٦ قد تصبح قيمة الأصل المستعملة أعلى من القيمة المرحلة للأصل بسبب أن القيمة الحالية للتكتفات النقدية للدخلة المستقبلية تزيد حينما تصبح هذه التكتفات أقرب، على أن طاقة الخدمة للأصل لم تزد، وعلى ذلك لا تعكس الخسارة في الإنخفاض فقط بسبب مرور الوقت (أحياناً تسمى "تعويم" الخصم) حتى ولو أصبح المبلغ القابل للإسترداد لأصل أعلى من مبلغه المسجل.

عكس خسارة إنخفاض القيمة لأصل مفرد

١١٧ يجب أن لا يزيد المبلغ المرحل المزد لأصل بسبب عكس خسارة إنخفاض القيمة عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

١١٨ لية زيادة في المبلغ المرحل لأصل عن المبلغ المرحل الذي كان سيحدد (ناقصاً الإطفاء أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في الإنخفاض للأصل في السنوات السابقة تعتبر أنها إعادة تقييم. وعند إجراء للمحاسبة الخاصة بإعادة التقييم يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي الذي ينطبق على الأصل.

١١٩ يجب الإعتراف بخسارة الإنخفاض لأصل على أنها دخل في الحال في بيان الدخل إلا إذا رحل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبة دولي آخر (مثال ذلك بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات")، وأي عكس لخسارة إنخفاض في قيمة أصل أعيد تقييمه يجب معاملتها على أنه زيادة في إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي الآخر.

١٢٠ يضاف عكس خسارة الإنخفاض لأصل أعيد تقييمه إلى حقوق الملكية تحت العنوان فئات إعادة التقييم. على أنه إلى المدى الذي تم به الإعتراف سابقاً بخسارة الإنخفاض في أصل أعيد تقييمه في بيان الدخل فانه يتم الإعتراف بعكس تلك الخسارة في الإنخفاض على أنها دخل في بيان الدخل.

١٢١ بعد الإعتراف بعكس خسارة الإنخفاض يجب تعديل تكلفة الإستهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة للمحلة للأصل، مخصوماً منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى حياته المتبقية.

عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد

١٢٢ يجب تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد، ما عدا الشهرة، على أساس تناسبي لتلك الأصول يجب معاملة هذه الزيادات في المبالغ المرحلة على أنها عكوسات لخسائر الإنخفاض في قيمة الأصول المفردة ويتم الإعتراف بها بموجب الفقرة ١١٩.

١٢٣ عند تخصيص عكس خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد بموجب الفقرة ١٢٢، يجب عدم زيادة المبلغ المرحل للأصل بما يزيد عن الأكل مما يلي:

(أ) مبلغه القابل للإسترداد (إذا كان ذلك ممكناً تحديده)؛ و

(ب) المبلغ المرحل الذي كان سيحدث (تلفاً أو الإستهلاك) لو أنه لم يتم الإعتراف بأية خسارة في إنخفاض قيمة الأصل في السنوات السابقة.

مبلغ عكس الخسارة في الإنخفاض الذي كان سيخصص خلافاً لذلك للأصل يجب تخصيصه بشكل تناسبي مع الأصول الأخرى للوحدة على أساس الحصة ما عدا الشهرة.

عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة

١٢٤ خسارة إنخفاض القيمة المفصح عنها للشهرة يجب عدم عكسها في فترة لاحقة.

١٢٥ سيتم معيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً. وأية زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة في الفترة تتبع الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة للشهرة ممكن أن تكون مثل الشهرة المولدة داخلياً، إلا إذا كانت الزيادة تنطق بشكل واضح بعكس أثر حدث خارجي محدد ذات طبيعة استثنائية.

الإفصاح

١٢٦ يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول عما يلي:

(أ) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وينود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الإنخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة وينود بيان الدخل التي عكست بها خسائر الإنخفاض هذه.

(ج) مبلغ خسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

(د) مبلغ العكوسات لخسائر الإنخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٢٧ إن فئة أصول هي مجموعة أصول ذات طبيعة وإستخدام متشابهين في عمليات المشروع.

١٢٨ يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفترة ١٢٦ مع المعلومات الأخرى التي أفصح عنها لفئة الأصول، على سبيل المثال قد يتم إدخال هذه المعلومات في مطلقاً للمبلغ المرحل للملكيات والمصانع والمعدات

في بداية ونهاية الفترة حسيبا هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

١٢٩ يجب على المشروع الذي أعد تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم للتقارير حول قطاعات" الإفصاح عما يلي لكل قطاع تصدر التقرير عنه بناء على الشكل الرئيسي لتقرير المشروع :

- (أ) مبلغ خسائر الإخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.
- (ب) مبلغ عكوسات خسائر الإخفاض المعترف بها في بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة.

١٣٠ على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل من خسارة إخفاض القيمة المعادية أو عكوسات خسارة إخفاض القيمة خلال الفترة لأصل مفرد، متضمناً الشهرة، أو وحدة توليد النقد:

- (أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسائر الإخفاض أو عكسها.
- (ب) مبلغ خسارة الإخفاض المعترف بها أو المعكوسة.
- (ج) بالنسبة للأصل المفرد:
- (١) طبيعة الأصل؛ و

(٢) إذا أعلنت المنشأة تقرير القطاع بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٤، تقارير القطاع التي ينتمي إليها الأصل، على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع.

(د) بالنسبة لوحدة توليد النقد :

- (١) وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو ناحية جغرافية أو قطاع تصدر عنه التقارير كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٤)؛
- (٢) مبلغ خسارة الإخفاض المعترف بها أو المعكوسة حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه التقارير بناء على الشكل الرئيسي للمشروع، كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٤ بتقارير القطاع على أساس الشكل الرئيسي لتقرير القطاع؛ و

(٣) إذا تقرر تجميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التكدير السابق للمبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فإنه يجب على المشروع وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

(هـ) ما إذا كان المبلغ القابل للإسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه أو قيمته المستصلة.

(و) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع (مثل ما إذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع إلى سوق نشط)؛ و

(ز) إذا كان المبلغ المرحل هو القيمة المستصلة، فإنه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التكدير الحالي والتكدير السابق (إن وجد) للقيمة المستصلة.

١٣١ يجب أن تلتصق المنشأة عن المعلومات التالية عن إجمالي خسائر انخفاض القيمة وإجمالي القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة التي لم يتم الإصحاح بشأنها عن أي معلومات وفقاً للفقرة ١٣٠.

(أ) الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الانخفاض والفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بحكومات خسائر الانخفاض.

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للإعتراف بخسائر الانخفاض وعكس خسائر الانخفاض.

١٣٢ يتم تشجيع المنشأة على الإصحاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. إلا أن الفقرة ١٣٤ تقتضي من المنشأة الإصحاح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد عندما يتم تضمين الشهرة أو الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في المبلغ المسجل لتلك الوحدة.

١٣٣ إذا لم يتم تخصيص أي نسبة من الشهرة المشتراة في إنجماع الأعمال، وفقاً للفقرة ٨٤، خلال الفترة لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات) في تاريخ الإبلاغ، يتم الإصحاح عن مبلغ الشهرة غير المخصصة مع الأنساب وراء بقاء تلك المبلغ بدون تخصيص.

التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد المشتملة على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

١٣٤ يجب على المنشأة الإصحاح عن المعلومات التي تقتضيها البنود (أ) - (و) لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) حيث يكون المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة من الوحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة الخاصة بالمنشأة:

(أ) المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ب) المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة (مجموعة من الوحدات).

(ج) أساس تحديد المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع).

(د) إذا كانت المبلغ القابل للإسترداد للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبني على أساس قيمة الإستخدام:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تقديرات التدفق النقدي للفترة التي تغطيها أحدث الموزونات/التبويضات، والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعنية لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتسجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وإن لم تكن كذلك، فكيف وإلماً تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(٣) الفترة التي قدرت الإدارة خلالها التكاليف النقدية على أساس الموزقات/التنبؤات المالية المصطلق عليها من قبل الإدارة وعندما تستخدم مدة تزيد عن ٥ سنوات لوحدة توليد النقد (مجموعة من الوحدات)، كتفسير لسبب تبرير تلك الفترة الأطول.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تكديرات التكلفة النقدي فيما وراء الفترة التي تنطويها أحدث الموزقات/ التنبؤات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل الخاص بالمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها المنشأة، أو السوق التي تخصص له الوحدة (مجموعة من الوحدات).

(٥) معدل (معدلات) الخصم المطبق على تكديرات التكلفة النقدي.

(هـ) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد الخاصة بالوحدة (مجموعة الوحدات) مبني على أساس القيمة المعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، المنهجية المستخدمة لتحديد القيمة المعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. إذا لم يتم تحديد القيمة المعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع باستخدام سعر السوق المملوكة الخاص بالوحدة (مجموعة لوحدة)، يتم الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد القيمة المعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. والافتراضات الرئيسية هي تلك التي يكون المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية تجاهها.

(٢) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، سواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتسجم مع مصغر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسبا، وإن لم تكن كذلك، فتعكف ولمذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.

(و) إذا أدى تغير محتمل مقبول في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) إلى تجاوز المبلغ المسجل الخاص بالوحدة (مجموعة لوحدة) مبلغها القابل للإسترداد:

(١) المبلغ الذي يتجاوز فيه المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(٢) القيمة المعينة للافتراض الرئيسي.

(٣) المبلغ الذي يجب أن تتغير بمقداره القيمة المعينة للافتراض الرئيسي، بعد دمج أي أثر مترتبة عن ذلك التغير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة لوحدة) مع مبلغها المسجل.

١٣٥ إذا تم تخصيص بعض أو كامل المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة عبر وحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات)، ولم يكن المبلغ المخصص بذلك الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، بالإضافة إلى إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ القابلة للإسترداد لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) مبنية على أساس نفس الافتراض

(الإفتراضات) الرئيسية وكان إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لها كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيفة، بالإضافة إلى:

- (أ) إجمالي المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).
- (ب) إجمالي المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات).
- (ج) وصف الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.
- (د) وصف لمنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية، مسواء كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجارب سابقة، أو تتعجم مع مصادر المعلومات الخارجية، إذا كان مناسباً، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجارب السابقة أو مصادر المعلومات الخارجية.
- (هـ) إذا أدى تغير محتمل معقول في الإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية إلى تجاوز المبالغ المسجلة الخاص بالوحدات (مجموعة الوحدات) إجمالي مبلغها القابلة للإسترداد:
- (١) المبلغ الذي يتجاوز فيه إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) إجمالي مبلغها المسجلة.
- (٢) القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية.
- (٣) المبلغ الذي يجب أن يتغير بمقداره القيمة (القيم) المعينة للإفتراض (الإفتراضات) الرئيسية، بعد دمج أي آثار مترتبة عن ذلك التغير في المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، لكي يتسوى إجمالي المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بالوحدات (مجموعات الوحدات) مع إجمالي مبلغها المسجلة.

١٣٦ يمكن تبني وإستخدام آخر حساب تفصيلي تم تنفيذه في فترة سابقة للمبلغ القابل للإسترداد لوحدته توليد للنقد (مجموعة الوحدات)، وفقاً للفترة ٢٤ أو ٩٩، في اختيار إخفاض القيمة لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية، شريطة تلبية معايير محددة. وإذا كان الحال كذلك، ترتبط المعلومات بشأن تلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم دمجها في الإفصاحات التي تقتضيها الفترتان ١٣٤ و ١٣٥ بحساب المبلغ القابل للإسترداد الذي تم تبنيه.

١٣٧ يبين المثال التوضيحي ٩ الإفصاحات التي تقتضيها الفترتان ١٣٤ و ١٣٥.

الأحكام الانتقالية وتاريخ النفاذ

١٣٨ إذا اختارت المنشأة وفقاً للفترة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية ٣ "إنماج الأصول" تطبيق هذا المعيار ابتداءً من أي تاريخ يسبق تاريخ النفاذ المحدد في الفترات ٧٨-٨٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وتطبق هذا المعيار أيضاً بأثر مستقبلي من ذلك التاريخ.

١٣٩ وخلافًا لذلك، تطبق المنشأة هذا المعيار على:

- (أ) الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إنمجاك الأعمال الذي تكون فيه تاريخ الإطفائية في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ؛ و
- (ب) جميع الأصول الأخرى بأثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك للتاريخ.

١٤٠ يتم تشجيع المنشآت التي تتطابق عليها الفقرة ١٣٩ على تطبيق متطلبات هذا المعيار قبل تاريخ النفاذ المحدد في الفقرة ١٣٩. لكن إذا طبقت المنشأة هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، يجب أن تطبق أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

محبب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الصادر عام ١٩٩٨)

١٤١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" (الصادر عام ١٩٩٨).

الملحق (أ)

إستخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الإستخدام

هذا الملحق هو جزء لا يتجزأ من المعيار. وهو يوفر الإرشادات حول إستخدام أساليب القيمة الحالية في قياس قيمة الإستخدام. وبالرغم من أن الإرشادات تستخدم مصطلح "الأصل"، فإنه ينطبق بشكل متساوي على مجموعة الأصول التي تكون وحدة توليد النقد.

مكونات قياس القيمة الحالية

١١ تبرز العناصر التالية مجتمعة الاختلافات الاقتصادية بين الأصول:

- (أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي، أو في الحالات الأكثر تعقيداً، سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل؛
- (ب) التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية؛
- (ج) القيمة الزمنية للأموال، المتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق الخالي من المخاطر؛
- (د) سعر تحمل الشكوك للكلمة في الأصل؛ و
- (هـ) عوامل أخرى، قد لا تكون محددة في بعض الأحيان (مثل عدم السيولة) التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل.

٢١ يقرن هذا الملحق بين طريقتين في حساب القيمة الحالية، يمكن إستخدام أي منهما لتقدير قيمة إستخدام الأصل، اعتماداً على الظروف. وبموجب المنهج "التقليدي"، يتم تضمين التعديلات للعوامل (ب) - (هـ) المذكورة في الفقرة ١٠ في معدل الخصم. وبموجب منهج "التدفق النقدي المتوقع"، تسبب العوامل (ب)، (د)، (هـ) إجراء تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة حسب المخاطر. وأي كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لتعكس التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، يجب أن تعكس النتيجة للقيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لكافة المخارجات المحتملة.

المبادئ العامة

٣١ ستختلف الأساليب المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من حالة لأخرى اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل المعني. غير أن للمبادئ العامة التالية تحكم أي تطبيق لأساليب القيمة الحالية في قياس الأصول:

- (أ) يجب أن تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية الإفتراضات المنسجمة مع تلك المتصلة في التدفقات النقدية المقدرة. وخلافاً لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإفتراضات مرتين أو سيتم إهماله. على سبيل المثال، يمكن تطبيق معدل خصم بنسبة ١٢% على التدفقات النقدية التعاقدية لأهم القروض المدينة. ويعكس ذلك المعدل التوقعات حول التعثر المستقبلي في سداد قروض ذات سمات محددة. ويجب أن لا يستخدم نفس ذلك المعدل بنسبة ١٢% لخصم التدفقات النقدية المتوقعة لأن تلك التدفقات النقدية تعكس مبيقات الإفتراضات حول التعثر المستقبلي في السداد.

- (ب) يجب أن تخلو التدفقات النقدية المقدرة ومعدلات الخصم من التحيز والعوامل غير المرتبطة بالأصل

المعنى. على سبيل المثال، إن تعدد التقليل من مبلغ صافي التكتفات النقدية المقدرة لتعزيز الربحية المستقبلية الواضحة للأصل يبرز تحيزاً في القياس.

(ج) يجب أن تعكس التكتفات النقدية المقدرة أو معدلات الخصم نطاق المخزجات المحتملة بدلاً من مبلغ مفرد أدنى أو أقصى محتمل.

مناهج التفتق النقدي التقليدي والمتوقعة للقيمة الحالية

المنهج التقليدي

٤١ استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة الحالية بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التكتفات النقدية المقدرة ومعدل خصم مفرد، بوصف عادة "بالمعدل المتطلب مع المخاطر". ويفترض المنهج التقليدي بالفعل أن أسلوب معدل الخصم المفرد يمكن أن يشمل جميع التوقعات حول التكتفات النقدية المستقبلية مع علاوة المخاطر المناسبة. لذلك، يركز المنهج التقليدي بشكل كبير على اختيار معدل الخصم.

٥٥ وفي بعض الظروف، مثل تلك التي يمكن فيها مراقبة الأصول القابلة للمقارنة في السوق، من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي. أما بالنسبة للأصول ذات التكتفات النقدية المتعاقبة، فبها تتسجم مع الطريقة التي يصف به المشاركون في السوق الأصول، مثل "سند بنسبة ١٢٪".

٦١ إلا أن المنهج التقليدي قد لا يتطرق بشكل مناسب لبعض مشاكل القياس المعقدة، مثل قياس الأصول غير المالية التي لا يوجد لها سوق للبند أو البند القابل للمقارنة. ويتضمن البحث المناسب عن "المعدل المتناسب مع المخاطر" تحليل بندين إثنين على الأقل - أصل موجود في السوق وله سعر فائدة ملحوظ والأصل الذي يتم قياسه. ويجب أن يُستنتج معدل الخصم الملائم للتكتفات النقدية التي يتم قياسها من سعر الفائدة القابل للملاحظة في ذلك الأصل الآخر. ولوضع ذلك الإنتاج، يجب أن تكون سمات التكتفات النقدية للأصل الآخر مشابهة لتلك الخاصة بالأصل الذي يتم قياسه. وبالتالي يجب على الجهة التي تقوم بالقياس:

(أ) تحديد مجموعة التكتفات النقدية التي سيتم خصمها؛

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو أن له سمات تكافؤ نقدي مشابهة؛

(ج) مقارنة مجموعات التفتق النقدي من البندين لضمان أنهما متشابهين (على سبيل المثال، هل كلا المجموعتين عبارة عن تكتفات نقدية متعاقبة، لم أن أحدهما عبارة عن تكافؤ نقدي تعاقدي والآخر تكافؤ نقدي مقدّر؟)؛

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر في أحد البندين غير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال، أحدهما أقل سيولة من الآخر؟) و

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التكتفات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التفتق النقدي المتوقع

٧١ إن منهج التفتق النقدي المتوقع هو، في بعض الحالات، أداة قياس أكثر فاعلية من المنهج التقليدي. وفي وضع قياس معين، يستخدم منهج التفتق النقدي المتوقع جميع التوقعات حول التكتفات النقدية المحتملة بدلاً من تكافؤ نقدي واحد محتمل. على سبيل المثال، يمكن أن يكون مقدار التفتق النقدي ١٠٠ وحدة عملة، أو ٢٠٠ وحدة عملة، أو ٣٠٠ وحدة عملة باحتمالات ١٠٪، و ٦٠٪، و ٣٠٪، على

التوالي. إن التكتف النقي المتوقع هو ٢٢٠ وحدة عملة. لذلك يختلف منهج التكتف النقي المتوقع عن المنهج التقليدي من خلال التركيز على التحليل المباشر للتكتفات النقدية المعنية وعلى بيانات أكثر وضوحاً للإفراضات المستخدمة في القياس.

٨١ يسمح منهج التكتف النقي المتوقع أيضاً باستخدام أساليب للقيمة الحالية عندما يكون توقيت التكتفات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال، يمكن استلام تكتف نقدي مقداره ١٠٠٠ وحدة عملة في سنة واحدة أو سنتين أو ثلاث سنوات باحتمالات ١٠٪، و ٦٠٪ و ٣٠٪ على التوالي. ويوضح المثال أنهاء حساب القيمة الحالية المتوقعة في تلك الحالة.

قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنة	٩٥٢,٣٨ وحدة عملة
واحدة باحتمالية ٥٠٪	<u>١٠,٠٠٪</u>
قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في سنتين	٩٠٢,٧٣ وحدة عملة
باحتمالية ٥٠,٢٥٪	<u>٦٠,٠٠٪</u>
قيمة حالية مقدراها ١,٠٠٠ وحدة عملة في ثلاث سنوات	٨٥١,٦١ وحدة عملة
باحتمالية ٥,٥٠٪	<u>٣٠,٠٠٪</u>
القيمة الحالية المتوقعة	٢٥٥,٤٨ وحدة عملة
	<u>٨٩٢,٣٦ وحدة عملة</u>

٩١ تختلف القيمة الحالية المتوقعة بمقدار ٨٩٢,٣٦ وحدة عملة عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير بمقدار ٩٠٢,٧٣ وحدة عملة (احتمالية ٦٠٪). يقتضي حساب القيمة الحالية التقليدي المطبق على هذا المثال اتخاذ قرار حول استخدام أي من التوقيتات المحتملة للتكتفات النقدية، وبالتالي فلن يعكس احتمالات التوقيت الأخرى. وهذا لأن معدل الخصم في حساب القيمة الحالية التقليدي لا يمكن أن يعكس لشكوك في التوقيت.

١٠١ إن استخدام الإحتمالات هو عنصر أساسي في منهج التكتف النقي المتوقع. ويشمل البعض حول ما إذا كان تعيين احتمالات للتقديرات غير موضوعية إلى حد كبير هو أكثر دقة مما هو موجود في الواقع. غير أن التطبيق المناسب للمنهج التقليدي (كما هو مذكور في الفقرة ٦١) يقتضي نفس التقديرات وإعداد الموضوعية بدون تقديم شفافية الحساب المتوفرة في منهج التكتف النقي المتوقع.

١١١ تشمل العديد من التقديرات التي تم وضعها في الممارسة الحالية عناصر التكتفات النقدية المتوقعة بشكل غير رسمي. بالإضافة إلى ذلك، يواجه المحاسبون عادة الحاجة لقياس الأصل باستخدام معلومات محدودة حول احتمالات التكتفات النقدية المحتملة. على سبيل المثال، قد يواجه المحاسب الحالات التالية:

(أ) يتراوح المبلغ المقرر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، لكن لا يوجد مبلغ فسي النطاق أكثر أرجحية من غيره. واعتماداً على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التكتف النقي المتوقع المقرر ١٥٠ وحدة عملة $(\frac{2}{250 + 50})$.

(ب) يتراوح المبلغ المقرر ما بين ٥٠ وحدة عملة و ٢٥٠ وحدة عملة، والمبلغ الأكثر أرجحية هو ١٠٠ وحدة عملة. غير أن الإحتمالات المرفقة بكل مبلغ غير معروفة. واعتماداً على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التكتف النقي المتوقع المقرر ١٣٣,٣٣ وحدة عملة $(\frac{3}{250 + 100 + 50})$.

(ج) ميسلوي المبلغ المقرر ٥٠ وحدة عملة (احتمالية ١٠%)، أو ٢٥٠ وحدة عملة (احتمالية ٣٠%)، أو ١٠٠ وحدة عملة (احتمالية ٦٠%). واعتمادا على تلك المعلومات المحدودة، يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقرر ١٤٠ وحدة عملة $[(٠,١٠ \times ٥٠) + (٠,٣٠ \times ٢٥٠) + (٠,٦٠ \times ١٠٠)]$.

وفي كل حالة، من المرجح أن يقدم التدفق النقدي المقرر المتوقع تقديرا أفضل لقيمة الإستخدام من المبلغ الأدنى أو الأكثر أرجحية أو الأقصى مأخوذا لوحده.

١٢١ يخضع تطبيق منهج التدفق النقدي المتوقع إلى قيود لتكلفة - المنفعة. وفي بعض الحالات، تستطيع المنشأة الوصول إلى بيانات واسعة وقد تكون قادرة على وضع عدة سيناريوهات للتدفق النقدي. وفي الحالات الأخرى، قد لا تكون المنشأة قادرة على وضع أكثر من بيانات عملة حول التغير في التدفقات النقدية دون تكبد تكاليف كبيرة. وتحتاج المنشأة إلى أن توازن بين تكلفة الحصول على معلومات إضافية وبين الموثوقية الإضافية التي ستوفرها المعلومات للقياس.

١٢٢ يؤكد البعض أن أساليب التدفق النقدي المتوقع غير ملائمة لقياس بند مفرد أو بند ذو عدد محدود من النتائج المحتملة. ويقدمون مثالا لأصل ذو نتيجتين محتملتين: احتمالية ٩٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠ وحدة عملة واحتمالية ١٠% بأن التدفق النقدي سيكون ١٠٠٠ وحدة عملة. وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في ذلك المثال يساوي ١٠٩ وحدة عملة ولتدقوا أن النتيجة لا تمثل أيا من المبالغ التي يمكن دفعها في النهاية.

١٤١ تعكس التأكيدات كذلك التي تم تحديدها للتو إختلاف في الرأي بشأن هدف القياس. وإذا كان الهدف هو تراكم التكاليف التي سيتم تكديدها، فقد لا تنتج التدفقات النقدية المتوقعة تقديرا صحيحا للتكلفة المتوقعة. إلا أن هذا المعيار يُبنى بقياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل. ومن غير المحتمل أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للأصل في هذا المثال يساوي ١٠ وحدات عملة، بالرغم أنه التدفق النقدي الأكثر احتمالا. هذا لأن قياس ١٠ وحدات عملة لا يشمل عدم تؤكد التدفق النقدي في قياس الأصل. وبدلا من ذلك، يتم عرض التدفق النقدي غير المؤكد وكأنه تدفق نقدي مؤكد. ولا توجد منشأة يمكن أن تباع أصل معين بهذه السمات مقابل ١٠ وحدات عملة.

معدل الخصم

١٥١ أيا كان المنهج الذي تتبناه المنشأة لقياس قيمة لإستخدام الأصل، يجب أن لا تعكس أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية المخاطر التي تم لأجلها تعديل التدفقات النقدية المقدرة. وخلافا لذلك، سيتم حساب أثر بعض الإقتراضات مرتين.

١٦١ عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، تستخدم المنشأة وسائل بديلة لتقدير معدل الخصم. والهدف هو تقدير، إلى أقصى حد ممكن، تقييم السوق لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقد للتفرات حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛ و

(ب) العوامل (أ)، (د)، (هـ) المذكورة في الفقرة ١١، إلى الحد الذي لم تسبب فيه تلك العوامل تعديلات في التوصل إلى التدفقات النقدية المقدرة.

١٧١ ونقطة بداية في إجراء مثل هذا التقدير، يمكن أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار المعدلات التالية:

- (أ) المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال المحدد باستخدام أساليب مثل نموذج تسعير أصول رأس المال؛
- (ب) معدل الإقتراض المتردد للخص بالمشاء؛ و
- (ج) معدلات الإقتراض الأخرى في السوق.

١٨١ وعلى كل حال، يجب تعديل هذه المعدلات:

- (أ) لتعكس الطريقة التي يقيم بها السوق المخاطر المحددة المرتبطة بالتكففات النقدية المقدرة للأصل؛ و
- (ب) لإستثناء المخاطر غير المرتبطة بالتكففات النقدية المقدرة للأصل أو التي من أجلها تم تعديل التكففات النقدية المقدرة.

ويجب الأخذ بعين الإعتبار مخاطر محددة مثل مخاطر البلد، ومخاطرة العملة، ومخاطرة السعر.

١٩١ إن معدل الخصم مستقل عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل، لأن التكففات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ من الأصل لا تعتمد على الطريقة التي مولت بها المنشأة شراء الأصل.

٢٠١ تقتضي الفقرة ٥٥ أن يكون معدل الخصم المستخدم هو معدل قبل الضريبة. لذلك، عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير معدل الخصم هو ما بعد الضريبة، يتم تعديل ذلك الأساس ليعكس معدل ما قبل الضريبة.

٢١١ تستخدم المنشأة عادة سعر خصم مفرد لتقدير قيمة استخدام الأصل. إلا أن المنشأة تستخدم معدلات خصم منفصلة للفرات المستقبلية المختلفة حيث تكون قيمة الاستخدام حساسة تجاه الاختلاف في المخاطر للفرات المختلفة أو هيكل مدة أسعار الفائدة.

الملحق ب

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ١٦

يتم تطبيق التعديل الوارد في هذا الملحق عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو منقح عام ٢٠٠٣). ويتم استبداله عندما يصبح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) نافذ المفعول. ويحل هذا الملحق محل التعديلات المترتبة التي نص عليها معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول" (المصدر عام ١٩٩٨). ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) المتطلبات الواردة في فقرات هذا الملحق. وبما لذلك، تصبح التعديلات من معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) ليست ضرورية ما أن تخضع المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤). ووفقاً لذلك، يتم تطبيق هذا الملحق فقط على المنشآت التي تختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٣) قبل تاريخ نفاذه.

تم حذف نص هذا الملحق من هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٦

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" من قبل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. كما يظهر الرأي المعارض لكل من السيد كوب والسيد ليسنرينغ والبروفيسور ولينينغتون بعد أسلم الاستنتاج في هذا المعيار.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز - جورج برونز
	لنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جبليرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	ولرن جيه ملكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيو فري ولينينغتون
	نكسوني يامادا

المحتويات

أساس الاستنتاجات لمعار المحاسبة الدولي ٣٦ بخفض قيمة الأصول

المقدمة	١-٣
النطاق	٤-٨
قياس المبلغ القابل للاسترداد	٩-٣٠
المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ للتكلفت النقدية غير المخصصة	١٢-١٣
المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المعادلة للأصل	١٤-٢٠
المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المستعانة للأصل	٢١-٢٢
المبلغ القابل للاسترداد بناء على صفلي سعر بيع الأصل	٢٣-٢٧
أو القيمة المستعانة أيهما أعلى	٢٧
الأصول المحتفظ بها للبيع	٢٨-٣٠
تتقيدات أخرى لقياس المبلغ القابل للاسترداد	٢٨-٣٠
تكلفة الاستبدال كحد أعلى	٢٨-٣٠
مبالغ التقييم	٣٠
صفلي سعر البيع	٣١-٣٩
صفلي القيمة القابلة للتحقيق	٣٧-٣٩
القيمة المستعانة	٤٠-٨٠
أسلوب القيمة المتوقعة	٤١-٤٢
التكلفت النقدية المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا	٤٣-٤٥
ومن التعاون مع الأصول الأخرى	٤٦-٥١
القيمة المستعانة مقدرة بعملية أجنبية	٥٢-٥٥
سعر الخصم	٥٦-٨٠
أداة إضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤	٥٦-٦١
العوامل المؤثرة على القيمة المستعانة	٦٢-٧٥
التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي	٧٦-٨٠
استخدام أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعانة	٨١-٩٤
ضرائب الدخل	٨٤-٨٤
اعتبار التكلفت النقدية المستقبلية للضريبة	٨٥-٨٥
تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة	٨٦-٨٦
التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢	٨٦-٨٦
ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاولين على مسودة العرض في كانون الأول ٢٠٠٢	٩٠-٩٤
الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة	٩٥-١١٢
الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة بناء على مقياس "الدايم"	٩٦-٩٧
الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة بناء على مقياس "الإحتمال"	٩٨-١٠٤
مبلغ التكلفت النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تكاليف الفائدة)	٩٩-١٠٢
مقياس الإحتمال بناء على معيار المحاسبة الدولي ١٠	١٠٣-١٠٤
(لمعاد صياغته في ١٩٩٤)	١٠٤-١٠٣
الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة بناء على المقياس "الاقتصادي"	١٠٥-١٠٧
الأصول للمعاد تقييمها: الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة في بيان الدخل مقابل الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية	١٠٨-١١٢
وحدثت توليد النقد	١١٣-١١٨
تسعين للنقل الداخلي	١١٦-١١٨

في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥٠ الأصول غير المالية المدة للبيع وعملات الخصم، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صفلي سعر البيع" تم استبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "قيمة المعادلة ناقص التكلفة للبيع".

استنتاج ١١٩-١٣٠	اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
استنتاج ١٢٨-١٢١	تكرار وتوقيت اختبار انخفاض القيمة
استنتاج ١٢٧-١٢٨	ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد
استنتاج ١٢٩-١٣٠	قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة
استنتاج ١٣١-١٣٧	والقود العكسية لخسائر انخفاض القيمة
استنتاج ١٣٧-١٥٩	اختبار انخفاض قيمة الشهرة
استنتاج ١٥١-١٥٢	تخصيص الشهرة لوجددات توليد النقد
استنتاج ١٥٣-١٥٦	إتمام التخصيص للمبني للشهرة
استنتاج ١٥٧-١٥٩	التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة
استنتاج ١٦٠-١٧٠	إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ
استنتاج ١٦٠-١٦٤	الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها
استنتاج ١٦٥-١٧٠	خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض
استنتاج ١٧١-١٧٧	مناقشات المجلس
استنتاج ١٧٤-١٧٥	تحديد وقت اختبارات انخفاض القيمة
استنتاج ١٧٦-١٧٧	تسلسل اختبارات انخفاض القيمة
استنتاج ١٧٨-١٨١	ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد
استنتاج ١٨٢-١٨٦	تخصيص خسائر انخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد
استنتاج ١٨٧-١٩١	عكس خسائر انخفاض القيمة للأصول باستثناء الشهرة
استنتاج ١٩٢-٢٠٩	عكس خسائر انخفاض قيمة الشهرة
استنتاج ١٩٢-٢٠٤	الإفصاحات حول وددات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو
استنتاج ١٩٥-١٩٨	البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
استنتاج ١٩٩-٢٠٤	خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض
استنتاج ٢٠٥-٢٠٩	اختبار التفتق للنقدي اللاحق
استنتاج ٢١٠-٢٢٨	تضمنين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح
استنتاج ٢١١-٢٢٢	مناقشات المجلس
استنتاج ٢٢٣-٢٢٦	الأحكام الانتقالية
استنتاج ٢٢٧-٢٢٨	اختبار انخفاض القيمة الانتقالي للشهرة
استنتاج ٢٢٩	اختبار انخفاض القيمة الانتقالي للبنود غير الملموسة ذات
استنتاج ٢٣٠-٢٣٣	الأعمار الإنتاجية غير المحددة
	التطبيق المبكر
	ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض
	تاريخ وضع معيار معين حول انخفاض قيمة الأصول

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتفويض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروعه حول عمليات إدماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من ذلك المشروع.

وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يُلخص اعتبارات اللجنة السابقة لمعايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش (أ) مسائل لم يتم المجلس بإعادة دراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "سابق". وتم ترقيم الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بكلمة "بِاستنتاج".

المقدمة

بِاستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى الاستنتاجات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

بِاستنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في العام ١٩٩٨. وتم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بإدماج الأعمال. ويتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". لذلك، لم يكن في نية المجلس إنشاء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وتتعلق التغييرات التي أُجريت على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل رئيسي باختيارات لإنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (يشار إليها فيما بعد بـ "البند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة") ولشهرة. ولم يناقش المجلس المتطلبات الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وسيتم دراسة تلك المتطلبات الأخرى كجزء من مشروع مستقبلي حول انخفاض قيمة الأصول.

بِاستنتاج ٣ وتم إرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. وبغرض الإفادة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به مأخوذة من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش أموراً لم يتم المجلس بدراستها. وتلك المواد مشمولة في الفقرات ومشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "بِاستنتاج". إن وجهات النظر التي تم إيداعها في الفقرات المشار إليها بأرقام يسبقها كلمة "بِاستنتاج" تخص لجنة معايير المحاسبة الدولية.

النطاق (الفقرة ٢)

بِاستنتاج ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ "مخزون" أن تقوم المنشأة بقياس المبلغ المسجل للمخزون بمقدار صافي قيمته القابلة للتحقيق. ويعتقد المجلس أنه لا توجد حاجة لتعديل هذا المتطلب لأنه مقبول بشكل جيد كاختبار مناسب لأكفافية استعادة المخزونات. ولا يوجد فرق رئيسي بين معيار المحاسبة الدولي ٢ والمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (انظر الفقرات بِاستنتاج ٣٧ - بِاستنتاج ٣٩).

بِاستنتاج ٥ يتناول معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" ومعيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" انخفاض قيمة الأصول الناجم عن عقود الإنشاء وأصول الضرائب المؤجلة على التوالي، ويموجب معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، يحدد المبلغ القابل للاسترداد

في النهاية على أساس غير مخصص. ويعترف المجلس بأن هذا لا يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. على أن، المجلس يعتقد أنه ليس من الممكن إزالة عدم الاتساق هذا بدون تغييرات رئيسية في معيار المحاسبة الدولي ١١ ومعيار المحاسبة الدولي ١٢، ولا توجد خطط حالية لدى المجلس لتعديل معيار المحاسبة الدولي ١١ أو معيار المحاسبة الدولي ١٢.

٦ استنتاج ٦ يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين" على حد أعلى للمبلغ الذي يجب أن تعترف المنشأة به لأصل ناجم من منافع الموظفين. وعلى ذلك، لا يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل هذه الأصول. ولحد المبين في معيار المحاسبة الدولي ١٩ محدد على أساس مخصص يتفق إلى حد كبير مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولا يبطل الحد الاعتراف المؤجل بخصائر كتوارية معينة وتكاليف خدمة معينة سابقة.

٧ استنتاج ٧ معيار المحاسبة الدولية ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" يقوم حالياً بأعداد متطلبات الخصارة للأدوات المالية.

٨ استنتاج ٨ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على كافة الأصول، إلا إذا تم استثناءها، بالتحديد بفض النظر عن تصنيفها كأصول متدولة أو غير متدولة. وقبل إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم يكن هناك معيار محاسبة دولي خاص بانخفاض قيمة الأصول المتدولة عدا عن المخزونات.

قياس المبلغ القابل للاسترداد (الفقرات ١٥-٥٧)

٩ استنتاج ٩ لتحديد المبادئ التي يجب أن تحكم قياس المبلغ القابل للاسترداد، نظر للمجلس، كخطوة أولى في الاجراء الذي ستقوم به المنشأة إذا اكتشفت أن أصلاً انخفضت قيمته، وتوصل المجلس إلى أنه في مثل هذه الحالات إما أن تحتفظ المنشأة بالأصل أو تتصرف به، فطى سبيل المثال إذا اكتشفت المنشأة أن طاقة الخدمة لأصل انخفضت:

(أ) قد تقرر المنشأة بيع الأصل إذا حقق صافي دخل البيع عائدا للاستثمار اعطى من الاستعمال المستمر في العمليات؛ أو

(ب) قد تقرر المنشأة الاحتفاظ بالأصل واستعماله، حتى ولو كانت طاقة خدمته أقل مما كان متوقفاً في الأصل، وقد تكون بعض الأسباب لذلك ما يلي:

(١) من غير الممكن بيع الأصل أو التصرف به في الحال؛

(٢) من الممكن بيع الأصل فقط بسعر منخفض؛

(٣) لا زال من الممكن استعادة طاقة الخدمة للأصل ولكن فقط مع جهود أو مصروف إضافي؛ أو

(٤) لا زال من الممكن أن يكون الأصل مربحاً ولكن ليس إلى نفس الحد الذي كان متوقفاً في الأصل.

توصل المجلس إلى أن القرار الناتج من منشأة تتصرف بشكل معقول هو، في جوهره قرار استثمار مبني على صافي التكاليف النقدية المستقبلية المقررة المتوقعة من الأصل.

١٠ استنتاج ١٠ نظر المجلس بعد ذلك في أي من البدائل الأربعة التالية لتحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل الذي سيظهر بأفضل شكل هذا الاستنتاج:

(أ) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون مبلغ التكاليف النقدية المستقبلية غير المخصصة.

(ب) المبلغ القابل للاسترداد يجب أن يكون القيمة العادلة للأصل؛ وتحديد أكثر المبلغ القابل للاسترداد يجب اشتقاقه بشكل رئيسي من القيمة السوقية للأصل، وإذا تضر تحديد القيمة

الموقية عندئذ يجب ان يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على قيمة الأصل المستعملة كبديل للقيمة الموقية.

(ج) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون القيمة المستعملة للأصل.

(د) المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون صافي سعر بيع الأصل أو القيمة المستعملة ليهما أعلى.

فيما يلي مناقشة لكل واحد من هذه البدائل.

إستنتاج ١١ تجدر الملاحظة الى ان القيمة العادلة وصافي سعر البيع والقيمة المستعملة كلها تظهر حساب قيمة حالية (ضمنية أو صريحة) لصافي التكتفات النقدية المستقبلية المقررة المتوقعة من الأصل.

(أ) تظهر القيمة العادلة توقع السوق للقيمة الحالية للتكتفات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل؛

(ب) يظهر صافي سعر البيع توقع السوق للقيمة الحالية للتكتفات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الأصل مخصصاً منها للتكاليف المباشرة لتفاضلية للتصرف بالأصل؛ و

(ج) القيمة المستعملة هي تقدير المنشأة للقيمة الحالية للتكتفات النقدية المستقبلية التي ستؤخذ من الاستعمال المستمر للأصل والتصرف به.

جميع هذه الأسس تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ومخاطر لاختلاف مبلغ وتوقيت التكتفات النقدية لفعالية التي سيتم الحصول عليها من الأصل عن التقديرات، وقد تختلف القيمة العادلة وصافي سعر البيع عن القيمة المستعملة لأن السوق قد لا يستعمل نفس الافتراضات مثل المنشأة الفردية.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التكتفات النقدية غير المخصصة

إستنتاج ١٢ يقول البعض انه يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد على انه مبلغ التكتفات النقدية المستقبلية غير المخصصة من أصل، ويدعون قولهم بما يلي:

(أ) محاسبة التكلفة التاريخية ليست معنية بقياس القيمة الاقتصادية للأصول، وعلى ذلك يجب عدم اخذ القيمة الزمنية للنقود عند تقدير المبلغ الذي سيتم استرداده من أصل.

(ب) من السابق لأوانه استخدام اساليب خصم بدون مزيد من البحث والمنقشات حول ما يلي:

(١) دور الخصم في البيانات المالية؛ و

(٢) كيف يجب قياس الأصول بشكل عام.

إذا شملت البيانات المالية أصول مسجلة بناء على لس متنوعة (التكلفة التاريخية أو المبالغ المخصصة أو لس أخرى) فإن ذلك سيكون مريباً للمستخدمين.

(ج) ان تحديد سعر خصم مناسب كثيراً ما يكون من الصعب وبناء على حكم غير موضوعي.

(د) سيزيد الخصم من عدد خسائر انخفاض القيمة المعترف بها، ويدخل ذلك مع متطلب عكس

خسائر الانخفاض عنصرًا متغيرًا في بيان الدخل، وسيجعل من الصعب بالنسبة للمستخدمين فهم أداء المنشأة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحظوظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة، أصدحت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "قيمة العادلة ناقص تكلفة البيع".

وقد دعت هذا الرأي أقلية من المعلقين حول مسودة العرض إي ٥٥ "لتخفيض قيمة الأصول".

١٣ يستنتاج المجلس قياس المبلغ القابل للاسترداد بناء على مبلغ التكتفات النقدية غير المخصومة للأعباء التالية:

(أ) أن هدف قياس المبلغ القابل للاسترداد هو إظهار قرار استثمار، والنقود لها قيمة زمنية حتى وعندما تكون الأسعار مستقرة، وإذا لم يتم خصم التكتفات النقدية المستقبلية فإن أصولين يتسبان في تكفتات نقدية بنفس المبلغ ولكن في أوقات مختلفة سيظهران نفس المبلغ القابل للاسترداد، على أن قيمها السوقية الحالية ستكون مختلفة لأن جميع العمليات الاقتصادية المتعلقة تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

(ب) القياسات التي تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود هي مناسبة أكثر للمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية وللإدارة من أجل قرارات تخصيص الموارد بغض النظر عن أساس القياس العام المعتمد في البيانات المالية.

(ج) هناك العديد من المنشآت التي هي على علم باستخدام أساليب الخصم، وبشكل خاص لدعم قرارات الاستثمار.

(د) الالتزام مطلوب لنوعي أخرى في البيانات المالية المبينة على توقعات التكتفات النقدية مثل المخصصات طويلة المدى والتزامات منافع الموظفين.

(هـ) ستتحقق خدمة أفضل للمستخدمين إذا كانوا على علم في الوقت المناسب بالأسول التي لن تولد عائدات كافية لتغطي على الأقل القيمة الزمنية للنقود.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة العادلة للأصل

١٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأصول المالية: الإصاح والعرض"، وعدد آخر من معايير المحاسبة لدولية القيمة العادلة على أنها:

"... المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال أصل، أو تسوية الالتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة وليست لها مصلحة في تحديد القيمة السوقية العادلة..."

١٥ يستنتاج تشمل معايير المحاسبة الدولية المتطلبات أو الإرشادات التالية لقياس القيمة العادلة:

(أ) لفرض إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات، أو المصانع أو المعدات بمقدار قيمتها العادلة بدل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" على أن القيمة العادلة هي عادة القيمة السوقية للأصل تحدد عادة من خلال تقييم يقوم به مقيمون مؤهلون مهنيًا، وإذا لم توجد قيمة سوقية تكون القيمة العادلة بناء على تكلفة استبدال الأصل المستهلكة.

(ب) لفرض إعادة تقييم أصل غير ملموس بمقدار قيمته العادلة يقترح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ "الأسول غير الملموسة" أن يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى القيم السوقية التي يتم الحصول عليها من أسواق نشطة. وتقرح مسودة العرض إي ٦٠ تعريفاً للسوق للنشط.

(ج) اقترح مجلس معايير المحاسبة لدولية تعديلات على ٢٢ (انظر مسودة العرض إي ٦١ - "ضم الأصول") بحيث يتم تحديد القيمة العادلة بدون الأخذ في الاعتبار نوايا الممتلك الخاصة بالاستعمال المستقبلي للأصل^١.

^١ يتوي المجلس اعتماد معيار محاسبة دولي خاص بالأسول غير الملموسة في عام ١٩٩٨ (انظر مقدمة معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

^٢ صادق المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "ضم الأصول" في عام ١٩٩٨.

(د) يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩* إلى أنه إذا وجد سوق نشط، فإن القيمة العادلة لأداة مالية تكون بناء على سعر السوق كما هو في سوق الأوراق المالية. وإذا لم يوجد سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام سلايب تقدير مثل القيم السوقية لأدوات مالية ذات نوعية مماثلة وتحليل التكتلات النقدية المخصصة ونماذج تسعير الخيارات.

استنتاج ١٦ يقول البعض إن القياس المناسب الوحيد للمبلغ القابل للاسترداد لأصل هو القيمة العادلة (بناء على الأسعار الملاحظة في السوق أو إذا لم توجد أسعار يمكن ملاحظتها في السوق بناء على الأسعار التقديرية لأصول مشابهة ونتائج حسابات التكتلات النقدية المستقبلية المخصصة)، ويدعم مزيداً القيمة العادلة رأيهما بما يلي:

(أ) الفرض من قياس المبلغ القابل للاسترداد هو تقدير القيمة السوقية وليس القيمة المحددة كما تقرها المنشأة، وتقدير المنشأة للقيمة الحالية للتكتلات النقدية المستقبلية هي بناء على الحكم الشخصي، وفي بعض الحالات قد يساء استخدامها، وأسعار السوق التي يمكن ملاحظتها والتي تظهر رأي السوق هي قياس يمكن الاعتماد عليه بشكل أفضل للمبالغ التي سيتم استردادها من الأصل، وهي نقل من استخدام رأي الإدارة.

(ب) إذا كان من المتوقع أن يولد الأصل صافي تكتلات نقدية داخلية للمنشأة أكبر مما يتوقع توليده للمشاركين الآخرين فإن العائدات الأعلى تولد دائماً تقريباً من شهرة مولدة داخلياً ناتجة من التعاون بين منشأة العمل وفريقها الإداري، ومن أجل تحقيق الاتساق مع اقتراحات المجلس في مسودة العرض إي ٦٠* الأصول غير الملموسة التي تنص على وجوب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كإصل فإنه يجب استثناء هذه التكتلات النقدية للسوق المذكورة أعلاه من التقييمات الخاصة بالمبلغ القابل للاسترداد للأصل.

(ج) إن تحديد المبلغ القابل للاسترداد على أنه صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة لهما أعلى هو مسار لتحديد قياسين مختلفين، بينما يجب أن يوجد فقط قياس واحد فقط لتقدير المبلغ القابل للاسترداد.

دعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥* خسائر انخفاض قيمة الأصول قياس المبلغ المسجل بمقدار القيمة العادلة (بناء على أسعار السوق القابلة للملاحظة، أو إذا لم توجد أسعار سوق قابلة للملاحظة بمقدار الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التكتلات النقدية المستقبلية المخصصة).

استنتاج ١٧ رفض المجلس الاقتراح بوجوب تحديد المبلغ القابل للاسترداد بالرجوع إلى قيمته العادلة (بناء على سعر السوق القابل للملاحظة، أو إذا لم يوجد سعر سوق قابل للملاحظة الأسعار المقدرة لأصول مماثلة ونتائج حسابات التكتلات النقدية المستقبلية المقدرة)، وأسباب ذلك هي ما يلي:

(أ) يعتقد المجلس أنه يجب عدم تضمين توقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس للقيمة العادلة عندما تكون قيم السوق متوفرة ولصافي سعر البيع) على تقدير محقول تقوم به المنشأة الفردية التي تملك الأصل (أساس للقيمة العادلة عندما لا تكون أسعار السوق متوفرة وللقيمة المتصلة)، فكل سبيل المثال قد تتوفر للمنشأة معلومات حول التكتلات

* تنج من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتتبع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في العام ٢٠٠٣ تغيير مواقع المتطلبات بشأن قياس القيمة العادلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النقدية المستقبلية التي تتوق المعلومات المتوفرة في السوق، وكذلك يمكن للمنشأة أن تخطط لاستعمال أصل بأسلوب يختلف عن رأي السوق حول أفضل استخدام.

(ب) إن القيم السوقية هي طريقة لتقدير القيمة المعللة، ولكن فقط إذا كانت تظهر حقيقة أن كلا الطرفين الممتلك والبائع راغبان في الدخول في عملية، وإذا كانت المنشأة قادرة على توليد تكلفات نقدية أكبر من خلال استخدام أصل وليس من خلال بيعه فانه سيكون امرا مضمنا أن يكون المبلغ القابل للاسترداد بناء على سعر الأصل في السوق لأن المنشأة المتحلة أن تكون راغبة في بيع الأصل، وعلى ذلك يجب أن لا يشير المبلغ القابل للاسترداد فقط لعملية بين طرفين (والتي من غير المحتمل حدوثها) ولكن يجب أيضا أن يأخذ في الاعتبار طلاقة الخدمة للأصل من خلال استعماله من قبل المنشأة.

(ج) يعتقد المجلس انه عند تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأصل فإن المبلغ الذي يمكن أن تتوقع المنشأة استرداده من الأصل بما في ذلك ثمر التملون مع الأصول الأخرى هو المناسب.

يوضح المثالان التاليان الاقتراح (رفضه المجلس) بوجود قوائم المنشأة بقياس المبلغ القابل للاسترداد لمنشأة بمقدار قيمته المعللة (بشكل رئيسي بناء على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم).

مثال ١

قبل ١٠ سنوات اشترت منشأة مبنى مقرها الرئيسي مقابل ٢٠٠٠، ومنذ ذلك الوقت انهار سوق العقارات وقررت القيمة السوقية للمبنى في الميزانية العمومية بمقدار ١٠٠٠، وتكاليف التصرف بالمبنى ستكون طفيفة، والمبلغ للمسجل للمبنى في تاريخ الميزانية العمومية هو ١٥٠٠ وعمره المتبقي هو ٣٠ سنة، ويحقق المبنى كافة توقعات المنشأة، ومن المحتمل انه سيتم تلبية هذه التوقعات في المستقبل المنظور، ونتيجة لذلك لا توجد لدى المنشأة خطط للانتقال من مقرها الحالي، ولا يمكن تحديد القيمة المستعملة للمبنى لأن المبنى لا يولد تكلفات نقدية داخلية ممتثلة، وعلى ذلك تقرر المنشأة المبلغ القابل للاسترداد اوحده توليد النقد للمبنى أي المنشأة ككل، ويبين هذا الحساب أن وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

قد يقيم مؤيدوا القيمة المعللة (مبينة بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا توفرت هذه القيم) المبلغ القابل للاسترداد للمبنى بمقدار قيمته السوقية (١٠٠٠) وبناء على ذلك يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمتها ٥٠٠ (١٥٠٠ ناقصا ١٠٠٠) بالرغم من أن الحسابات تبين أن وحدة توليد النقد للمبنى لم تنخفض قيمتها.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب، ويعتد أن المبنى لم تنخفض قيمته، ويعتد المجلس انه في هذا الوضع الذي تم بيانه أن تكون المنشأة راغبة في بيع المبنى مقابل ١٠٠٠ وأن افتراض البيع ليس مناسباً.

مثال ٢

في نهاية عام ٢٠٠٠ اشترت منشأة حساباً قايماً مقابل ١٠٠ للاستعمال العام في عملياتها، وتم استهلاك الحساب الآلي على مدى ٤ سنوات على أساس القسط الثابت، وتقدر القيمة المتبقية بمقدار صفر، وفي نهاية عام ٢٠٠٢ بلغت القيمة المسجلة للحساب الآلي ٥٠، وهناك سوق نشط للحسابات المستعملة من هذا النوع، والقيمة السوقية لهذا الحساب الآلي هي ٣٠، ولا تنوي المنشأة استبدال الحساب قبل نهاية عمره النافع، ولم تنخفض قيمة وحدة توليد النقد للحساب الآلي.

يُعتبر مؤيدوا القيمة العادلة (المبنية بشكل رئيسي على القيم السوقية التي يمكن ملاحظتها إذا كانت هذه القيم متوفرة) المبلغ القابل للاسترداد للحساب الآلي بمقدار قيمته السوقية (٣٠) وعلى ذلك يتم الاعتراف بخسارة في انخفاض القيمة مقدارها ٢٠ (٥٠ ناقصاً ٣٠) حتى ولو لم يتم انخفاض قيمة وحدة توليد النقد للحساب الآلي.

لا يدعم المجلس هذا الأسلوب ويعتقد أن الحساب لم تنخفض قيمته:

- (أ) ما دامت المنشأة غير ملتزمة بالتصرف بالحساب الآلي قبل نهاية عمره النافع المتوقع؛ و
(ب) ما دامت وحدة توليد النقد للحساب لم تنخفض قيمتها.

١٨ إستنتاج إذا لم يوجد سوق مماثل وعميق لأصل فإن المجلس يعتبر أن القيمة المستعملة ستكون تقديراً معقولاً للقيمة العادلة، ومن المحتمل أن يحدث هذا لعدة أصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من غير المحتمل وجود أسعار سوق من الممكن ملاحظتها للشهرة ولمعظم الأصول غير الملموسة ولعدة بنود أملاك ومصنّعات ومعدات، ولذلك من المحتمل أن يكون المبلغ القابل للاسترداد لهذه الأصول المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ممثلاً للمبلغ القابل للاسترداد المبني على القيمة العادلة لهذه الأصول.

١٩ إستنتاج بالنسبة لبعض الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توجد أسعار سوق من الممكن ملاحظتها أو من الممكن أخذ أسعار في الاعتبار لأصول مملوكة، وفي هذه الحالات سيختلف صافي سعر بيع الأصل عن القيمة العادلة للأصل فقط بمقدار التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف به، ويقر المجلس بأن اعتبار المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى سيختلف في بعض الأحيان عن القيمة العادلة المحددة بشكل رئيسي بناءً على أسعار السوق (حتى وإن كانت تكاليف التصرف بالأصل طفيفة)، ويعود ذلك كما هو موضح في الفقرة ١٧ (أ) إلى أن السوق قد لا يستخدم نفس الافتراضات بشأن التنفقات النقدية المستقبلية مثل منشأة فردية.

٢٠ إستنتاج يعتقد المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يشمل متطلبات كافية لمنع المنشأة من استخدام افتراضات تختلف عن السوق وغير مبررة، فعلى سبيل المثال، يطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام:

- (أ) توقعات تنخفض تقديراً مبنية على افتراضات معقولة ومدعومة واعطاء وزن أكبر للأثر الخارجية؛ و
(ب) سعر خصم يظهر تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على القيمة المستعملة للأصل

٢١ يستنتاج يقول البعض ان القيمة المستعملة هي القياس الوحيد المناسب للمبلغ القابل للاسترداد لأصل نظرا لما يلي:

- (أ) يتم اعداد البيانات المالية على فرض استمرارية المنشأة، ولذلك يجب عدم ايلاء أي اعتبار لقياس بدول يعكس تصرفا في الأصل، اذا كان ذلك يظهر نوايا المنشأة.
- (ب) يجب عدم تسجيل الأصول بمقدار مبالغ أعلى من طاقتها على تقديم الخدمة من استعمال المنشأة لها، وخلافا للقيمة المستعملة لا تظهر القيمة السوقية بالضرورة طاقة للخدمة للأصل.

وقد دعم عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥.

٢٢ يستنتاج رفض المجلس هذا الاقتراح نظرا لما يلي:

- (أ) اذا كان صافي سعر بيع الأصل اعلى من قيمته المستعملة فان المنشأة المنطة تنصرف بالأصل، وفي هذه الحالة من المنطق ان نحدد المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل لتجنب الاعتراف بخسارة الانخفاض التي هي غير متعلقة بالحقيقة الاقتصادية.
- (ب) اذا كان صافي سعر بيع اصل اعلى من قيمته المستعملة الا ان الادارة تقرر الاحتفاظ بالأصل فان الخسارة الإضافية (الفرق بين صافي سعر البيع والقيمة المستعملة) تنخفض بشكل مناسب في الفترات اللاحقة لأنها تنتج من قرار الادارة في هذه الفترات اللاحقة للاحتفاظ بالأصل.

المبلغ القابل للاسترداد بناء على صافي سعر بيع الأصل او للقيمة المستعملة أيهما أعلى

٢٣ يستنتاج ينجم المتطلب بأن المبلغ القابل للاسترداد يجب ان يكون صافي سعر البيع او القيمة المستعملة أيهما اعلى من القرار الذي ينص على ان قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل يجب ان يظهر السلوك المحتمل لادارة منطة، علاوة على ذلك يجب عدم اعطاء أي تفضيل لتوقع السوق للمبلغ القابل للاسترداد لأصل (أساس صافي سعر البيع) على التقدير المعقول الذي قامت به المنشأة المفردة التي تملك الأصل (أساس القيمة المستعملة) او العكس بالعكس (انظر الفترات ١٧-٢٠، يستنتاج ٢٠، يستنتاج ٢٢) ومن غير المؤكد ما اذا كانت افتراضات السوق او المنشأة هي الأكثر اضمالا ان تكون صحيحة، وحاليا لا توجد اسواق كاملة للعديد من الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦، كما انه من غير المحتمل ان للتنبؤات بالمستقبل ستكون دقيقة بشكل كامل بغض النظر عن الجهة التي تقوم بها.

٢٤ يستنتاج يعترف المجلس ان المنشأة ستستخدم الحكم الشخصي لتحديد ما اذا كانت خسارة الانخفاض بحاجة لأن يتم الاعتراف بها، ولهذا السبب يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بعض وسائل الحماية للحد من مخاطرة قيلم المنشأة باجراء تقدير ليجابي (سلبي) مبالغ فيه للمبلغ القابل للاسترداد:

- (أ) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقديرا رسميا للمبلغ القابل للاسترداد في أي وقت توجد فيه دلالة على ما يلي:

(١) ان قيم الأصل قد تنخفض؛ أو

(٢) انه لم تعد توجد خسارة لتخفيض أو أنها قلت.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والسيوليات المنوطة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة المائلة ناقص تكلفة البيع".

لهذا الغرض، يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على قائمة مفصلة نسبياً (بالرغم من أنها ليست شاملة) للمؤشرات على أن الأصل قد تنخفض قيمته (انظر الفقرتين ١٢، ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

(ب) يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات بشأن أساس توقعات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم استخدامها لتقدير القيمة المستعملة (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

إستنتاج ٢٥ ينظر المجلس في تكلفة الطلب من المنشأة تحديد كل من صافي سعر البيع والقيمة المستعملة إذا كان المبلغ المحدد أولاً أقل من المبلغ المسجل للأصل، وتوصل المجلس إلى أن منافع هذا المتطلب تفوق التكاليف.

إستنتاج ٢٦ دعم معظم المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥-لتنخفض قيمة الأصول رأي المجلس بوجود قياس المبلغ القابل للاسترداد بمقدار صافي سعر البيع أو القيمة المستعملة لهما أعلى.

الأصول المحتفظ بها للبيع

إستنتاج ٢٧ نظر المجلس فيما إذا كان يجب قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل محتفظ به للبيع فقط بمقدار صافي سعر البيع، وعندما تتوقع المنشأة أن تنصرف في أصل ضمن المستقبل القريب فإن صافي سعر البيع للأصل يكون عادة قريباً من قيمته المستعملة، وفي الحقيقة أن القيمة المستعملة تتكون عادة في معظم الأحيان من صافي العقود التي سيتم استلامها من الأصل حيث أن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر هي عادة قريبة من الصفر، وعلى ذلك يعتقد المجلس أن تعريف المبلغ القابل للاسترداد كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مناسب للأصول المحتفظ بها للبيع بدون الحاجة إلى مزيد من المتطلبات أو الإرشادات.

تقحيحات أخرى لقياس المبلغ القابل للاسترداد

تكلفة الاستبدال كحد أعلى

إستنتاج ٢٨ يقول البعض أن تكلفة استبدال أصل يجب تبنيها كحد أعلى لمبلغه القابل للاسترداد، ويدعمون قولهم بأن قيمة الأصل بالنسبة للصل أن تزيد عن المبلغ الذي تكون المنشأة راغبة في دفعه للأصل في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج ٢٩ يعتقد المجلس أن لمبالغ تكلفة الاستبدال ليست مناسبة لقياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل، ويعود ذلك إلى أن تكلفة الاستبدال تقيس تكلفة الأصل وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية القابلة للاسترداد من استعماله و/أو التصرف فيه.

مبالغ التقييم

إستنتاج ٣٠ في بعض الحالات قد تطلب المنشأة تقييماً خارجياً للمبلغ القابل للاسترداد، والتقييم الخارجي ليس أسلوباً منفصلاً بحد ذاته، ويعتقد المجلس أنه إذا تم استعمال مبالغ التقييم فإنه يجب على المنشأة التحقق من أن التقييم الخارجي يتبع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

صافي سعر البيع (الفقرات ٢٥-٢٩)*

- إستنتاج ٣١ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ صافي سعر البيع أنه المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في عملية بين أطراف مطلعة وراغبة وليس لها مصلحة في تحديد القيمة مخصوصا منه التكاليف المتغيرة التي تعزى إلى التصرف بالأصل.
- إستنتاج ٣٢ بكلمات أخرى يظهر صافي سعر البيع توقعات السوق للتكاليف النقدية المستقبلية للأصل بعد أخذ السوق في الاعتبار للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر الملازمة لاستلام هذه التكاليف النقدية مخصوصا منه تكاليف التصرف بالأصل.
- إستنتاج ٣٣ يقول البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف في الأصل من المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل، لأنه ما لم تكن الإدارة قد قررت التصرف بالأصل فلاه يجب تطبيق فرضية استمرارية المنشأة.
- إستنتاج ٣٤ يعتقد المجلس أنه من المناسب خصم التكاليف المباشرة المتغيرة للتصرف بالأصل عند تحديد صافي سعر البيع لأن عرض هذه الممارسة تحديد صافي المبلغ الذي يمكن المنشأة استرداده من بيع أصل في تاريخ القياس ومقارنته بالبديل وهو الاحتفاظ بالأصل واستعماله.
- إستنتاج ٣٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن منافع نهاية الخدمة (كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم عمل بعد التصرف في الأصل ليست تكاليف مباشرة متغيرة للتصرف في الأصل، ويستتبع المجلس هذه التكاليف أنها عرضية (وليس نتيجة مباشرة) للتصرف في الأصل، إضافة إلى ذلك فإن هذا الإرشاد يتفق مع الإرشاد الوارد في المشروع الخاص بالمخصصات.^١
- إستنتاج ٣٦ بالرغم من أن تعريف "صافي سعر البيع" سيكون ممثلا لتعريف "صافي القيمة العادلة" فقد قرر المجلس استعمال المصطلح "صافي سعر البيع" بدلا من "صافي القيمة العادلة"، ويعتقد المجلس أن المصطلح "صافي سعر البيع" يبين بشكل أفضل المبلغ الذي يجب أن تحده المنشأة والذي سيتم مقارنته مع قيمة الأصل المستعملة.
- صافي القيمة القابلة للتحقيق**
- إستنتاج ٣٧ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، صافي القيمة القابلة للتحقيق على أنها:
- "... سعر البيع المقدر أثناء سير العمل للعدي... مخصوصا منه التكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع..."
- إستنتاج ٣٨ لغرض تحديد المبلغ القابل للاسترداد قرر المجلس عدم استخدام المصطلح "صافي القيمة القابلة للتحقيق" كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢ نظرا لما يلي:
- (أ) لأن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق في معيار المحاسبة الدولي ٢ لا تشير صراحة إلى العمليات التي تتم على أساس عدم وجود مصلحة بين الأطراف لتحديد القيمة.
- (ب) لأن صافي القيمة القابلة للتحقيق يشير إلى سعر بيع مقدر أثناء سير العمل للعدي، وفي حالات معينة يظهر صافي سعر البيع بيما إجباريا إذا اجبرت الإدارة على البيع في الحال.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "قيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

١ اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي حول المخصصات، والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة في عام ١٩٩٨.

(ج) لأنه من المهم أن يستخدم صافي سعر البيع كنقطة بديلة سعر البيع المتفق عليه بين مشتريين وبيعين مطلعين وراغبين، وهذا ليس منكرًا صراحة في تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق.

٣٩ إستنتاج في معظم الحالات يكون صافي سعر البيع وصافي القيمة القابلة للتحقيق متماثلين، على أن المجلس لا يعتقد أنه من الضروري تغيير تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٧، لأنه بالنسبة للمخزونات تعريف صافي القيمة القابلة للتحقيق مفهوم بشكل جيد ويبدو أنه يعمل بشكل مرضٍ.

القيمة المستعملة (الفقرات ٣٠-٥٧ والملحق)

٤٠ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٣٦ القيمة المستعملة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتحقق من الأصل.

أسلوب القيمة المتوقعة

٤١ يقول البعض أنه، من أجل إظهار الشكوك في التوقيت والمبالغ اللازمة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بشكل أفضل فإنه يجب استخدام التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة المستعملة، وبأخذ أسلوب القيمة المتوقعة في الاعتبار كافة التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية بدلا من التدفقات النقدية المستقبلية المفردة الأكثر احتمالا.

مثال
تقدر منشأة أنه يوجد سيناريوهان للتدفقات النقدية المستقبلية: إمكانية أولى لتدفقات نقدية مستقبلية مقدارها ١٢٠ مع احتمال قدره ٤٠% وإمكانية ثانية مقدارها ٨٠ مع احتمال قدره ٦٠%.
التدفقات النقدية المستقبلية الأكثر احتمالا ستكون ٨٠ والتدفقات النقدية المتوقعة ستكون ٩٦ ($20 \times 40\% + 120 \times 60\%$).

٤٢ إستنتاج في معظم الحالات من المحتمل أن تعكس الميزانيات التقديرية/الانبؤات التي هي أساس لتوقعات التدفقات النقدية تقديرا مفردا للتدفقات النقدية المستقبلية فقط، ولهذا السبب قرر المجلس السماح بأسلوب القيمة المتوقعة ولكنه ليس مطلوبًا.

التدفقات النقدية المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا ومن التعاون مع الأصول الأخرى

٤٣ رفض المجلس اقتراحا بوجود أن تظهر التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية فقط التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا (أو الجزء المتبقي من ذلك الأصل إذا تم استهلاك أو بيع جزء منه)، وهدف هذا المتطلب هو تجنب أن تدخل ضمن قيمة الأصل المستعملة التدفقات النقدية الداخلة من الشهرة المولدة داخليا أو من التعاون مع الأصول الأخرى، وهذا سيكون متفقا مع اقتراح المجلس في مسودة العرض إي ٦٠ "الأصول غير ملموسة" لمنع الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل.

٤٤ إستنتاج في العديد من الحالات أن يكون ممكنا من الناحية العملية التمييز بين التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الأصل المعترف به مبدئيا والتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية من الشهرة المولدة داخليا أو التعديل على الأصل، وهذا صحيح بشكل خاص عندما يتم دمج منشآت الأعمال أو عندما تتم زيادة قيمة أصل من خلال الصرف اللاحق، وتوصل المجلس إلى أن الأهم هو التركيز على ما

إذا كان المبلغ المسجل للأصل سيتم استرداده وليس على ما إذا كان الاسترداد ينجم بشكل جزئي من الشهرة المولدة داخليا.

إستنتاج ٤٥

ان الاقتراح - بوجود ان تعكس التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية فقط التكتفلات النقدية الداخلة المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا- سيتعارض كذلك مع متطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "بوجود ان تعكس توقعات التكتفلات النقدية لتراضات معقولة وقابلة للدعم وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل" (انظر الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦)، وعلى ذلك يتطلب المعيار وجوب تقدير التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية للأصل في حالته لأرائة، سواء كفت أو لم تكن هذه التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية من الأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا أو من ارتفاع قيمته أو تحديده لاحقا.

مثال

قبل عدة سنين اشترت منشأة قائمة عملاء تحتوي على ١٠٠٠٠ عنوان اعترفت به على انه اصل غير ملموس، وتستعمل المنشأة هذه القائمة للتسويق المباشر لمنتجاتها، ومنذ الاعتراف المبدئي تم حذف حوالي ٢٠٠٠ عنوان من عناوين العملاء من القائمة وازدادة ٣٠٠٠ عنوان جديد إليها، وتقوم المنشأة بتحديد القيمة المستعملة لقائمة العملاء.

بموجب الاقتراح (رفضه المجلس) بوجود ان تظهر المنشأة فقط التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية المتعلقة بالأصل الذي تم الاعتراف به مبدئيا فان المنشأة ستأخذ في الاعتبار فقط هذه التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية المولدة من العناوين الباقية البالغ عددها ٨٠٠٠ (١٠٠٠٠ ناقصا ٢٠٠٠ عميل) من القائمة التي تم الحصول عليها.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تأخذ المنشأة في الاعتبار التكتفلات النقدية الداخلة للمستقبلية المولدة من قائمة العملاء في حالته لأرائة أي من خلال كافة العملاء البالغ عددهم ١١٠٠٠ عميل (٨٠٠٠ بالاضافة الى ٣٠٠٠).

القيمة المستعملة مقدرة بعملة أجنبية (الفقرة ٥٤)

إستنتاج ٤٦

استجابة للملاحظات من المشاركين في الاختبار الميداني تشمل الفقرة ٥٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادا بشأن حساب القيمة المستعملة للأصل الذي يولد تكفلات نقدية مستقبلية بعملة أجنبية. ويبين معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ان القيمة المستعملة بعملة أجنبية* تتم ترجمتها الى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.

إستنتاج ٤٧

إذا كانت عملة قابلة للتحويل بحرية وتمت المتاجرة بها في سوق نشط فان السعر الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على للعملة. وعلى ذلك، فان التقدير الوحيد غير المتحيز المتوفر لسعر صرف أجنبي مستقبلي هو السعر الفوري الحالي، معدل بمقدار الفرق في المعدلات المستقبلية المتوقعة للتضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لهما العملتان.

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ "لأثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٣، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

بإستنتاج ٤٨ يتناول حساب القيمة المستعملة أثر التضخم العام حيث أنه تم حسابها لما:

- (أ) بتقدير التكاليف النقدية المستقبلية من الفلحة الاسمية (أي بما في ذلك أثر التضخم العام والتغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يشمل آثار التضخم العام؛ أو
(ب) بتقدير التكاليف النقدية المستقبلية من الفلحة الفعلية (أي باستثناء أثر التضخم العام ولكن بما في ذلك أثر التغيرات المحددة في الأسعار) وخصمها بسعر يستثني أثر التضخم العام.

بإستنتاج ٤٩ ان استخدام سعر لجل لترجمة القيمة المستعملة المعبر عنها بعملة أجنبية ان يكون مناسباً، ويعود ذلك الى ان السعر الأجل يعكس تعديل السوق للتفاوت في أسعار الفائدة، واستخدام هذا السعر ينجم عنه الحد المزود للقيمة الزمنية للنقود (أو لا في سعر الخصم ثم بعد ذلك في السعر الأجل).

بإستنتاج ٥٠ حتى وإن لم تكن العملة قليلة للتحويل بحرية أو لا تتم المتاجرة بها في سوق نشط - مع ما يترتب على ذلك من عدم إمكانية افتراض أن سعر الصرف الفوري يعكس أفضل تقدير للسوق للأحداث المستقبلية التي ستؤثر على العملة - فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يدل على أن المنشأة تستعمل سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية لترجمة القيمة المستعملة المقررة بعملة أجنبية، ويعود ذلك الى أن المجلس يعتقد أن من غير المحتمل أن تستطيع المنشأة إجراء تقدير موثوق به بشكل أفضل لأسعار الصرف المستقبلية من سعر الصرف الفوري الحالي.

بإستنتاج ٥١ ان أحد البدائل لتقدير التكاليف النقدية المستقبلية في العملة التي تولد فيها هو تقديرها بعملة أخرى نوبة عنها وخصمها بسعر مناسب لهذه العملة الأخرى، وقد يكون هذا الحل أسهل وبشكل خاص حيث تولد التكاليف النقدية في عملة اقتصاداً مغرط التضخم (في هذه الحالات يفضل البعض استعمال عملة صعبة كبديل) أو بعملة غير عملة التقارير، على أن هذا الحل قد يكون مضللاً إذا تغير سعر الصرف لأسباب عدا عن التغيرات في الفرق بين معدلات التضخم العام في البلدين اللذين تنتمي لها العملتان، إضافة الى ذلك هذا الحل لا يتفق مع الأسلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والتي لا تسمح إذا كانت عملة التقارير* هي عملة الاقتصاد المغرط، للتضخم بالترجمة الى عملة صعبة كبديل لاعادة البيان حسب وحدة القياس السائدة في تاريخ الميزانية العمومية.

سعر الخصم (الفقرات ٥٥-٥٧ الملحق من ١٥-٢١)

بإستنتاج ٥٢ هدف خصم التكاليف النقدية المستقبلية هو اظهار القيمة الزمنية للنقود والشكوك المرتبطة بهذه التكاليف النقدية:

- (أ) الأصول التي تولد تكاليف نقدية بعد وقت قصير لكثير قيمة من الأصول التي تولد نفس التكاليف النقدية فيما بعد، وجميع العمليات الاقتصادية المتعلقة تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود، وتكلفة عدم استلام تدفق نقدي دلخي حتى تاريخ ما في المستقبل هي تكلفة الفرصة الضائعة التي يمكن قياسها بالأخذ في الاعتبار الدخل الذي فقد بسبب عدم استثمار تلك النقود

* تم استبدال مصطلح "عملة الإبلاغ" في معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام ٢٠٠٢، بمصطلح "العملة التي تستخدم في البيئة التي تعمل فيها المنشأة".

لفترة، وتعطى القيمة الزمنية للنقود قبل لخذ المخاطرة في الاعتبار من خلال معدل العائد على استثمار خال من المخاطرة مثل السندات الحكومية لنفس المدة.

(ب) تتأثر قيمة التكتفات النقدية المستقبلية بالتغير (أي المخاطر) المرتبطة مع التكتفات النقدية. وعلى ذلك يجب أن تأخذ كافة العمليات الاقتصادية المتعلقة بالمخاطرة في الاعتبار.

إستنتاج ٥٣ نتيجة لذلك قرر المجلس ما يلي:

(أ) رفض سعر الخصم المبني على القيمة التاريخية- أي السعر الساري المفعول الضمني عندما

تم امتلاك الأصل، ويجب أن يكون التقدير اللاحق للمبلغ المسجل مبنيًا على أسعار الفائدة السائدة لأن قرارات الادارة بشأن ما إذا كان سيتم الاحتفاظ بالأصل مبنية على الظروف الاقتصادية السائدة، والأسعار التاريخية لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة.

(ب) رفض سعر الخصم المبني على سعر خال من المخاطرة، إلا إذا تم تحويل التكتفات النقدية المستقبلية لكافة المخاطر الخاصة بالأصل.

(ج) طلب وجوب أن يكون سعر الخصم سعرًا يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، وهذا السعر هو العائد الذي يطلبه المستثمرون لو كان عليهم اختيار استثمار يولد تكتفات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومخاطرة معادلة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

إستنتاج ٥٤ من الناحية المبدئية يجب أن تكون القيمة المستعملة هي القياس الذي تستخدمه المنشأة المحدد حسب رأي المنشأة حول أفضل استخدام لذلك الأصل. ومن ناحية منطقية يجب أن يكون سعر الخصم بناءً على التقدير الذاتي للمنشأة لكل من القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالتكتفات النقدية المستقبلية من الأصل. على أن المجلس يعتقد أنه لا يمكن التحقق من هذا السعر بشكل موضوعي، ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب قيام المنشأة بإجراء تقييمها للتكتفات النقدية المستقبلية إلا أن سعر الخصم يجب أن يعكس إلى الحد الممكن تقييم السوق للقيمة الزمنية للنقود. وبالمثل يجب أن يعكس سعر الخصم الزيادة التي يتطلبها السوق من التكتفات النقدية المستقبلية غير المؤكدة بناءً على التوزيع الذي تقدره المنشأة.

إستنتاج ٥٥ يعترف المجلس أنه قلما يوجد سعر جارٍ يحده السوق للأصل الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ولذلك تستخدم المنشأة الأسعار الجارية التي يحدها السوق للأصول الأخرى (مماثلة إلى أبعد حد للأصل الذي تتم مناقشته) كفضلة بدلية وتقوم بتعديل هذه الأسعار لتعكس المخاطر المتعلقة بالأصل التي لم يتم بشأنها تحويل تقديرات التكتفات النقدية.

أداة إضافية مضافة إلى المعايير في نسخة ٢٠٠٤

العوامل المؤثرة على القيمة للمستصلحة (الفقرات ٣٠-٣٢)

إستنتاج ٥٦ اقترحت مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦، في حين يشتمل المعيار المنقح، إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

(أ) العناصر التي تعكس في قيمة استخدام الأصل؛ و

(ب) أن بعض تلك العناصر (أي التوقعات حول الاختلافات المحتملة في مبلغ أو توقيت التكتفات النقدية المستقبلية، وسعر تحمل الشوك الكامنة في الأصل، والعوامل الأخرى التي قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستفيد منها

الأصل) يمكن أن تنعكس إما كتعديلات على التكاليف النقدية المستقبلية أو كتعديلات على معدل الخصم.

وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات الإضافية إلى مسودة العرض استجابة لعدد من الطلبات الواردة من هيئته الفرعية لتوضيح المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول قياس قيمة الاستخدام.

إستنتاج ٥٧ وافق المجابون على مسودة العرض بشكل عام على المقترحات. واختلف أولئك الذين لم يوافقوا بشكل كبير في وجهات نظرهم، مناقشين أنه:

(أ) يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لسمح للمنشآت بقياس قيمة الاستخدام باستخدام طرق أخرى عدا خصم التكاليف النقدية المستقبلية.

(ب) عند قياس قيمة استخدام الأصل غير الملموس، يجب على المنشآت أن تنعكس سعر تحصل الشكوك للكلمة في الأصل كتعديلات على التكاليف النقدية المستقبلية.

(ج) من غير المنسجم مع تعريف قيمة الاستخدام أن يُعكس في ذلك القياس عوامل أخرى قد يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكاليف النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل - ويشير هذا العنصر إلى تسعير السوق للأصل بدلا من قيمة المنشأة التي تملك الأصل. ويجب أن تنعكس العوامل الأخرى في قيمة الاستخدام فقط إلى الحد الذي تؤثر فيه على التكاليف النقدية التي يمكن أن تحققها المنشأة من الأصل.

إستنتاج ٥٨ أثناء دراسة ليند (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أن قياس المبلغ القابل للإسترداد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى) يتفق عن قرار لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يفيد بأن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل يجب أن يعكس السلوك المحتمل للإدارة العقلانية، بدون أي تفضيلية لتوقعات السوق للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل (أي القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) على التقدير العقلاني الذي تقوم به المنشأة التي تسيطر على الأصل (قيمة الاستخدام) أو بالعكس (انظر الفقرة 'إستنتاج ٣٣'). ولتأخذ وضع مسودة العرض وتقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، استنتج المجلس أنه من غير المناسب تعديل أساس القياس المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد حتى يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) القياس المناسبة في المحاسبة. وزيادة على ذلك، لا يحول معيار المحاسبة الدولي ٣٦ دون استخدام أساليب التقييم الأخرى في تقدير القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. على سبيل المثال، تنص الفقرة ٢٧ من المعيار على أنه "إذا لم يكن هناك أي اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع تكون مبنية على أساس أفضل المعلومات المتوفرة لكي تعكس المبلغ الذي يمكن للمنشأة للحصول عليه، في تاريخ الميزانية العمومية، من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة بعد اقتطاع تكاليف التصرف".

إستنتاج ٥٩ أثناء دراسة ليند (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ سمحت بأن تنعكس تعديلات المخاطر إما في التكاليف النقدية أو في محل الخصم، بدون الإشارة إلى تفضيلية. ولا يرى المجلس أي مبرر لتحديد هذا المنهج ليقضي استخدام التعديلات وفق المخاطر للشكوك كعامل في التكاليف النقدية، وخصوصا بالنظر إلى رغبة المجلس تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد إلى أن يدرس المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بالقياس في المحاسبة. إضافة إلى ذلك، قام المجلس كجزء من عملياته الإستشارية بزيارات ميدانية ونقاشات الطويلة المستديرة خلال فترة إيداء

الملاحظات على مسودة العرض^{*}. وأثار العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية إلى أفضلية عكس تعديلات المخاطر هذه في معدل الخصم.

٦٠. استنتاج ٦٠ أثناء دراسة البند (ج) أعلاه، لاحظ المجلس أن مقياس القيمة العادلة المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليس مقياساً يُخص المنشأة فقط. بالرغم من أن التكتفات النقدية المستخدمة كنقطة انطلاق في الحساب تمثل التكتفات النقدية الخاصة بالمنشأة (أي يتم إشتقاقها من آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة وتمثل أفضل تقدير للإدارة يتعلق بمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل)، إلا أنه يجب تحديد قيمتها الحالية باستخدام معدل خصم يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل. وتوضح الفقرة ٥٦ من المعيار (الفترة ٤٩ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) أن "المعدل الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل هو المعدل الذي قد يطلبه المستثمرون فيما لو اختاروا استثماراً يولد تكتفات نقدية ذات مبالغ وتوقيت ومجموعة مخاطر مرافقة لتلك التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل". وبعبارة أخرى، تعكس قيمة استخدام الأصل كيفية تسعير السوق للتكتفات النقدية التي تتوقع الإدارة أن تستمدّها من الأصل.

استنتاج ٦١ لذلك، استنتج المجلس أنه:

(أ) من المنسجم مع مقياس قيمة الاستخدام المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تضمين فسي قائمة العناصر العوامل الأخرى التي يعكسها المشاركون في السوق في تسعير التكتفات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة أن تستمدّها من الأصل.

(ب) يجب أن تتمكن جميع العناصر المقترحة في مسودة العرض (والمدرجة في الفقرة ٣٠ من المعيار المنقّح) في حساب قيمة استخدام الأصل.

التقديرات المستقبلية للتدفق النقدي (الفقرات ٣٣ و ٤٤، ٣٤)

٦٢. اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة في قياس قيمة الاستخدام على أساس افتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الاعتبار كلا من التكتفات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتكتفات النقدية بدقة.

استنتاج ٦٣ لا يوافق العديد من المجابيين على مسودة العرض على هذا الاقتراح، منقّشين أنه:

(أ) من الممكن أن تكون أسباب اختلاف تنبؤات التدفق النقدي السابقة عن التكتفات النقدية الفعلية غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. على سبيل المثال، إذا كان هناك تغيير رئيسي في الإدارة، فإن القدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتكتفات النقدية قد تكون غير ذات صلة بالتقديرات الحالية. إضافة لذلك، فإن سجلاً سيئاً في التنبؤ بالتكتفات النقدية بدقة قد يكون نتيجة عوامل

^{*} تم القيام بالزيارات الميدانية ما بين أوائل كانون الأول ٢٠٠٣ وأوائل نيسان ٢٠٠٣، وقد شارك فيها أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماعات مع واحد ولريسين شركة في إستونيا، وفرنسا، وألمانيا، وإيران، وجنوب أفريقيا، وسويسرا والمملكة المتحدة. وشارك أعضاء وموظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من نقاشات الطاولة المستديرة مع المنقّحين، والمحدثين، ووفد من معيار المحاسبة والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن مسائل تنفيذ التي تولجها لشركات في أمريكا الشمالية خلال تطبيق الأول لياقي معايير المحاسبة المالية الأمريكية ١٤١ "إنتاج الأصول" و ١٤٢ "الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى"، والأقسام المقبلة من الدليل الكندي، التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

خارجة عن سيطرة الإدارة (مثل أحداث ١١ أيلول ٢٠٠١)، أكثر منها دلالة على تحيز الإدارة.

(ب) من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن أن تأخذ الإقرارات التي تستند إليها تقديرات التدفق النقدي بعين الاعتبار الفروقات السابقة بين تنبؤات الإدارة والتدفقات النقدية الفعلية.

(ج) لا ينسجم الإقراح مع المتطلب الذي يقتضي بأن تستند تقديرات التدفق النقدي إلى آخر الميزانيات/التنبؤات المالية المصالح عليها من قبل الإدارة.

استنتاج ٦٤ لاحظ المجلس، كما ذكر، أنه كان يمكن للإقراح أن يقتضي تعديل الإقرارات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي للتدفقات النقدية الفعلية السابقة والفترة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه من غير الواضح، عمليا، كيف يمكن تحقيق هذا الأمر، وأنه يمكن في بعض الظروف أن تكون التدفقات النقدية الفعلية السابقة والفترة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بدقة غير ذات صلة بوضع التنبؤات الحالية. غير أن المجلس حافظ على وجهة نظره ومفادها أنه يجب على الإدارة لدى وضع الإقرارات التي تستند إليها تنبؤات التدفق النقدي أن تأخذ بعين الاعتبار، وتقوم عند الضرورة بعمل التعديلات اللازمة، الأداء السابق الفعلي للمنشأة أو التاريخ السابق للإدارة التي تبالغ أو تقلل بشكل منسجم من بيان تنبؤات التدفق النقدي.

استنتاج ٦٥ لذلك، قرر المجلس أن لا يتابع الإقراح، وأن يشمل بدلا من ذلك في الفقرة ٣٤ من المعيار إرشادات توضح أن الإدارة:

(أ) يجب أن تقيم معقولية الإقرارات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية الأسبقية والتدفقات النقدية الفعلية؛ و

(ب) يجب أن تضمن من أن الإقرارات التي تستند إليها تقديرات التدفقات النقدية الحالية منسجمة مع المخارج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية الفعلية هذا ملائما.

استنتاج ٦٦ وعند صياغة المعيار بشكله النهائي، درس المجلس أيضا موضوعين تم تحديدهما من قبل المجاوبين على مسودة العرض وتمت إحالتهما إلى المجلس من قبل لجنة تفسيرات إعداد التقارير المالية الدولية. ويرتبط كلا الموضوعين بتطبيق الفقرات ٢٧ (ب) و ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حاليا الفقرات ٣٦ (ب) و ٤٤). ولم يتم المجلس بإعادة دراسة تلك الفقرات عند وضع مسودة العرض.

استنتاج ٦٧ اقتضت الفقرة ٢٧ (ب) أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الاستخدام على آخر الميزانيات/التبوتات المالية المقررة من قبل الإدارة. إلا أن الفقرة ٣٧ اقتضت أن يتم تقدير التنفقات النقدية المستقبلية للأصل (أو وحدة توليد للنقد) في ظروفها الحالية وأن يتم استثناء التنفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من: (أ) إعلاء الهيكلية المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد، أو (ب) التنفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسب أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد للنقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقدم أصلاً.

استنتاج ٦٨ كان أول موضوع درسه المجلس مرتبطاً بشراء وحدة توليد النقد عندما: (أ) يكون السعر المدفوع مقابل الوحدة مبنياً على التقديرات التي تشمل إعادة هيكلة رئيسية يتوقع أن ينتج عنها ارتفاع كبير في صافي التنفقات النقدية الواردة المستمدة من الوحدة؛ و (ب) ليس هناك سوق ملحوظ يمكن منه تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع.

وعبر المجابون عن قلقهم بأنه إذا لم يتم عكس صافي التنفقات النقدية الواردة الناشئة من إعادة الهيكلة في قيمة استخدام الوحدة، فإنه ينتج عن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد والمبلغ المسجل للوحدة المباشرة بعد الإستملاك قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

استنتاج ٦٩ ووافق المجلس، في حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، مع المجابيين على أن قيمة استخدام الوحدة المشتراة حديثاً، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، هي أقل من السعر المدفوع مقابل الوحدة إلى الحد الذي يشمل فيه السعر صافي منافع إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد. غير أن هذا لا يعني أن مقارنة المبلغ القابل للإسترداد بالوحدة مع مبلغها المسجل مباشرة بعد الاندماج بالشراء قد ينتج عنها الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة. ولاحظ المجلس ما يلي:

(أ) يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه قيمة الاستخدام أو القيمة للعائلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى. ويعرف المعيار القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع على أنها "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة توليد للنقد في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراغبة، مطروحاً منه تكاليف التصرف".

(ب) توفر الفقرات ٢٥-٢٧ من المعيار إرشادات حول تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. ووفقاً لتلك الإرشادات، من المحتمل أن يكون أفضل دليل على قيمة الاستخدام مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخصلة بوحدة مشتراة حديثاً هو سعر على أساس تجاري دفعته المنشأة لشراء الوحدة، والذي تم تعديله لإستيعاب تكاليف التصرف وأي تغيرات في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي تم فيه إجراء التقدير.

(ج) إذا كان سيتم تقدير القيمة العادلة للوحدة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع بطريقة أخرى، فإنها تعكس أيضاً تقييم السوق لصافي المنافع المتوقعة التي تستطيع أي منشأة مشتريّة أن تستمدّها من إعادة هيكلة الوحدة أو من التنفقات الرأسمالية المستقبلية على الوحدة.

تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء التنفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحسب أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد للنقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقدم أصلاً في عام ٢٠٠٢ كتعديل مترتب ناتج من نتائج معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصنف والمعدات". ويتضمن الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستثنى تقديرات التنفقات النقدية المستقبلية التنفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج ٧٠ وبناءاً عليه، وفي حين تكون جميع الأمور الأخرى متساوية، فإن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة يمكن أن يكون قيمتها المعادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع، وليس قيمة استخدامها. وعليه، تتعكس صافي منافع إعادة الهيكلة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة، ويعني ذلك نشوء خسارة انخفاض القيمة فقط إلى الحد الذي تبلغ فيه أية تكاليف تصرف مادية.

إستنتاج ٧١ أقر المجلس أن معاملة القيمة المعادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع الخاصة بالوحدة المشتراة حديثاً على أنها مبلغها القابل للإسترداد لا يتسجم مع السبب الذي يؤكد على هدف قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه القيمة المعادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع أو قيمة الاستخدام، أيهما أعلى. ويقتضد من قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه القيمة المعادلة مطروحاً منها للتكاليف حتى البيع أو قيمة الاستخدام، أيهما أعلى، عكس القرارات الاقتصادية التي يتم اتخاذها عند انخفاض قيمة الأصل. أيهما أفضل بيع الأصل أو المحافظة على استخدامه؟

إستنتاج ٧٢ بالرغم من ذلك، استنتج المجلس أن:

(أ) تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ليشمل في حسابات قيمة الاستخدام تكاليف ومنافع عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد هو بمثابة تغيير جوهري على مفهوم قيمة الاستخدام الذي تم تبنيه في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وذلك المفهوم هو قيمة الاستخدام للأصل في ظروفه الحالية.

(ب) يجب أن لا يتم تعديل مفهوم قيمة الاستخدام في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كجزء من مشروع برنامج الأعمال، لكن يجب إعادة دراسته فقط عندما يدرس المجلس المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بأهداف القياس الملائمة في المحاسبة.

إستنتاج ٧٣ في حين ارتبط الموضوع الثاني الذي درسه المجلس بما اقترحه بعض المجاوبين على أنه يشكل تعارضاً بين المتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٧(ب) و ٣٧ من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (حالياً الفقرتان ٣٣(ب) و ٤٤). اقتضت الفقرة ٢٧(ب) أن تستند قيمة الاستخدام إلى آخر التنبؤات التي تصادق عليها الإدارة - التي من المرجح أن تعكس نوايا الإدارة فيما يتعلق بمسؤوليات إعادة الهيكلة المستقبلية والنفقات الرأسمالية المستقبلية - في حين اقتضت الفقرة ٣٧ أن تستند قيمة الاستخدام إلى إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد والنفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحتمل أو تعزز من الأصل بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلاً.

إستنتاج ٧٤ استنتج المجلس أنه من الواضح من أساس الاستنتاجات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه كان بنية لجنة معايير المحاسبة الدولية محاسبة قيمة الاستخدام باستخدام تقديرات النفقات النقدية الواردة المستقبلية للأصل في ظروفه الحالية. ومع ذلك إتفق المجلس مع بعض المجاوبين على أن المتطلب الذي يقتضي بأن تستند قيمة الاستخدام إلى آخر التنبؤات التي تقرأها الإدارة لا يتسجم مع الفقرة ٣٧ من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عندما تشمل تلك التنبؤات إما عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية التي لم تلتزم بها المنشأة بعد أو النفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتحسين أو تعزيز أداء الأصل.

* تم تعديل المتطلب الذي يقضي باستثناء النفقات الرأسمالية المستقبلية التي ستحتمل أو تعزز من الأصل (أو وحدة توليد النقد) بشكل يتجاوز معيار أدائه المقيم أصلاً في عام ٢٠٠٣ كتعديل مترتب ناتج من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". وتتضمن الآن الفقرة ٤٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تستند تقديرات النفقات النقدية المستقبلية للنفقات النقدية الواردة أو الصادرة المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من تصح أو تعزيز أداء الأصل.

إستنتاج ٧٥ لذلك، قرر المجلس أن يوضح، ما يُعرف الآن بالفقرة ٣٣(ب) من المعيار المنقح، وجوب أن تستند تقديرات التفتق التقدي إلى آخر الميزانيات/ التنبؤات المالية التي أقرتها الإدارة، لكن يجب أن تستند التفتقات التقديرية الواردة أو الصادرة المستقبلية المقدرة التي من المتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. وقرر المجلس أيضاً توضيح أنه عندما تشمل وحدة توليد النقد على أصول ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة (أو، على نحو مماثل، عندما يتألف الأصل من عناصر ذات أعمار إنتاجية مقدرة مختلفة)، يعتبر استبدال الأصول (العناصر) ذات الأعمار القصيرة جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة (الأصل) عند تقدير التفتقات التقديرية المستقبلية المرتبطة بالوحدة (الأصل).

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة المستعملة (الفقرات ١١-١٤)

إستنتاج ٧٦ اقترحت مسودة العرض إرشادات تطبيق إضافية حول استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس قيمة الاستخدام. وقرر المجلس شمل هذه الإرشادات الإضافية في مسودة العرض استجابة لطلبات توضيح المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٦ حول قياس قيمة الاستخدام.

إستنتاج ٧٧ وقد دعم المجابون على مسودة العرض بشكل عام الإرشادات الإضافية. وأولئك الذين لم يختلفوا في آرائهم اقترحوا:

- (أ) أن تحديد الإرشادات بملحق مختصر في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ هو غير كاف.
- (ب) بالرغم من كون الإرشادات مفيدة، إلا أنها تضعف من الهدف الرئيسي لمعيار المحاسبة الدولية ٣٦، المتمثل في وضع مبادئ محاسبية لاختبار انخفاض قيمة الأصول. لذلك، يجب حذف الإرشادات من المعيار.
- (ج) يجب أن يطلب من المنشآت أن تستخدم منهج التفتقات التقديرية المتوقعة لقياس قيمة الاستخدام.
- (د) لا ينسجم منهج التفتقات التقديرية المتوقعة مع كيفية تسعير المعاملات من قبل الإدارة ويجب منعه.

إستنتاج ٧٨ أثناء دراسة البندين (أ) و (ب) أعلاه، لاحظ المجلس أن المجابين الذين أبدوا ملاحظاتهم حول الإرشادات الإضافية يوافقون عموماً على أنها مفيدة وكافية.

إستنتاج ٧٩ أثناء دراسة البندين (ج) و (د) أعلاه، لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٦ لم تقتضي حساب قيمة الاستخدام من خلال استعمال منهج التفتقات التقديرية المتوقعة، كما لم تمنع ذلك المنهج. ولا يرى المجلس أي مبرر لإقصاء أو منع استخدام منهج التفتقات التقديرية المتوقعة، وخصوصاً بالنظر إلى رغبته تجنب تعديل المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للاسترداد إلى أن يدرس مسائل لقياس الأوسع نطاقاً في المحاسبة. بالإضافة إلى ذلك، وفيما يتعلق بالبندين (د)، قال بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنهم يقومون بشكل روتيني بتحليلات حساسية والتحليلات الإحصائية كأساس لاستخدام منهج القيمة المتوقعة في وضع الميزانيات/التنبؤات واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إستنتاج ٨٠ لذلك، قرر المجلس أن يضم في المعيار المنقح إرشادات التطبيق بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية التي تم إقرارها في مسودة العرض.

ضرائب الدخل

اعتبار التكاليف النقدية المستقبلية للضريبة

إستنتاج ٨١ قد تؤثر التكاليف النقدية المستقبلية لضريبة الدخل على المبلغ القابل للاسترداد. ومن المناسب تحليل التكاليف النقدية المستقبلية للضريبة الى مكونين اثنين:

(أ) التكاليف النقدية المستقبلية للضريبة التي ستجتم من أي فرق بين القاعدة الضريبية لأصل (المبلغ الذي يعزى إليها للأغراض الضريبية) ومبلغه المسجل، بعد الاعتراف بأية خسارة في انخفاض القيمة. ويصف معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" هذه الفروقات على أنها فروقات مؤقتة.

(ب) التكاليف النقدية المستقبلية للضريبة التي ستجتم إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد.

إستنتاج ٨٢ بالنسبة لمعظم الأصول، نعتبر المنشأة بالنتائج الضريبية للفروقات المؤقتة على أنها التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢. ولذلك من أجل تجنب العد المزدوج فإن النتائج الضريبية المستقبلية لهذه الفروقات المؤقتة-الجزء المكون الأول المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١- لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد (انظر مزيداً من النقاش في الفقرات إستنتاج ٨٦-إستنتاج ٨٩).

إستنتاج ٨٣ القاعدة الضريبية لأصل عند الاعتراف المبني عادة مساوية لتكلفتها. وعلى ذلك، يعكس صفقي سعر البيع* ضمناً تقييم المشاركين في السوق للتكاليف النقدية المستقبلية للضريبة التي ستجتم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لمبلغه القابل للاسترداد. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء تعديل على صفقي سعر البيع لإظهار الجزء المكون الثاني المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١.

إستنتاج ٨٤ من الناحية المبنيّة، يجب أن تشمل القيمة المستعملة القيمة الحالية للتكاليف النقدية المستقبلية للضريبة التي ستجتم لو كانت القاعدة الضريبية للأصل مساوية لقيمتها المستعملة-الجزء المكون الثاني المشار إليه في الفقرة إستنتاج ٨١. وبالرغم من ذلك قد يكون من الصعب تقدير أثر ذلك الجزء المكون. ويعود ذلك الى ما يلي:

- (أ) لتجنب العد المزدوج من الضروري استبعاد أثر الفروقات المؤقتة؛ و
- (ب) ندعو الحاجة الى تحديد القيمة المستعملة بإجراء حساب مكرر ومن الممكن أن يكون معقداً بحيث تعكس القيمة المستعملة ذاتها قاعدة ضريبية مساوية لتلك القيمة المستعملة.

لهذه الأسباب قرر المجلس الطلب من المنشأة تحديد القيمة المستعملة باستخدام تكاليف نقدية لما قبل الضريبة ومن ثم سعر خصم لما قبل الضريبة.

تحديد سعر خصم لما قبل الضريبة

إستنتاج ٨٥ من الناحية النظرية، يجب أن يعكس خصم التكاليف النقدية لما بعد الضريبة بسعر خصم لما بعد الضريبة وخصم التكاليف النقدية لما قبل الضريبة بسعر خصم لما قبل الضريبة نفس النتيجة، ما دام سعر الخصم لما قبل الضريبة هو سعر الخصم لما بعد الضريبة معدل لإظهار المبلغ والتوقيت للمحدد للتكاليف النقدية المستقبلية للضريبة. وسعر الخصم لما قبل الضريبة ليس دائماً هو سعر الخصم لما بعد الضريبة ماذا بمعدل ضريبة موحد.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ الأصول غير المتداولة المحفوظ بها برسم البيع والصفقات المتوقعة، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صفقي سعر البيع" تم إستبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "قيمة العدة نال من التكلفة للبيع".

مثال

يوضح هذا المثال حقيقة أن سعر الخصم لما بعد الضريبة المزداد بمعدل ضريبة موحد ليس دائماً سعر خصم مناسب لما قبل الضريبة.

في نهاية عام ٢٠٠٠ بلغت القيمة المسجلة لأصل ١٧٥٧ وعمره النافع المتبقي ٥ سنوات، والقاعدة الضريبية في عام ٢٠٠٠ هي تكلفة الأصل، والتكلفة قليلة للخصم بشكل كامل في نهاية عام ٢٠٠١، ومعدل الضريبة ٢٠٪، ويمكن تحديد سعر الخصم للأصل فقط على أساس ما بعد الضريبة ويقدر بمقدار ١٠٪، وفي نهاية عام ٢٠٠٠ بلغت توقعات التكاليف النقدية المحددة على أساس ما قبل الضريبة كما يلي:

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠٠	١٠٠

(١) التكاليف النقدية لما قبل الضريبة

القيمة المستعملة محددة باستخدام تكاليف نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	نهاية عام ٢٠٠٢
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	(٢) خصم تكلفة الأصل
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	(٣) التكاليف النقدية للضريبة
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	(٤) التكاليف النقدية لما بعد الضريبة
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	(٥) التكاليف النقدية لما بعد الضريبة
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	مخصومة بسعر ١٠٪
٩٩١	٤٨٠	٤٠٠	١٦٠	٨٠	القيمة المستعملة لمجموع البند رقم (٥) =

القيمة المستعملة محددة باستخدام تكاليف نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة
(محدد بزيادة سعر الخصم لما بعد الضريبة)

٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	سعر الخصم لما قبل الضريبة (مزداد) ١٠٪ (١٠٠٪-٢٠٪)
٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥	نهاية عام ٢٠٠٠
٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥	(٦) التكاليف النقدية لما قبل الضريبة
٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥	مخصومة بسعر ١٢,٥٪
٧١١	٤٧٥	٣٥١	١٢٥	٥٥	القيمة المستعملة لمجموع البند رقم (٦) =

تحديد سعر الخصم "الحقيقي" لما قبل الضريبة

يتبع الصفحة السابقة
مثال

تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي"

يمكن تحديد سعر الخصم لما قبل الضريبة بإجراء حساب متكرر بحيث أن القيمة المستعملة المحددة باستخدام تنقذات نقدية لما قبل الضريبة وسعر خصم لما قبل الضريبة تساوي القيمة المستعملة المحددة باستخدام تنقذات نقدية لما بعد الضريبة وسعر خصم لما بعد الضريبة، وفي هذا المثال سعر الخصم لما قبل الضريبة هو ١١,٢%.

٢٠×٥	٢٠×٤	٢٠×٣	٢٠×٢	٢٠×١	نهاية عام ٢٠×٠
					(٧) التنقذات النقدية لما قبل الضريبة
٥٩	١٣١	٣٦٤	٤٨٥	٧١٨	مخصومة بسعر ١١,٢%
١٧٥٧					القيمة المستعملة (مجموع البند (٧))=

يختلف سعر الخصم لما قبل الضريبة "الحقيقي" عن سعر الخصم لما بعد الضريبة الذي تمت تعليقه بمقدار معدل الضريبة الموحد، الذي يعتمد على معدل الضريبة وسعر الخصم لما بعد الضريبة وتوقيت التنقذات النقدية للضريبة المستقبلية والعمر النافع للأصل. ليست تلك القاعدة للضريبة للأصل في هذا المثال وضعت مساوية لتكلفتها في نهاية عام ٢٠×٠، وعلى ذلك لا توجد ضريبة مؤجلة لأخذها في الاعتبار في الميزانية العمومية.

التفاعل مع معيار المحاسبة الدولي ١٢

إستنتاج ٨٦ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مبنياً على حسابات القيمة الحالية، بينما بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ يحدد المشروع الأصول والالتزامات المؤجلة للضريبة بمقارنة المبلغ المسجل لأصل (بقيته الحالية إذا كان المبلغ المسجل مبنياً على المبلغ القابل للاسترداد مع قاعدته الضريبية (مبلغ غير مخصوم).

إستنتاج ٨٧ أن أحد الطرق لحل هذا الخلاف هذا هو قياس الأصول والالتزامات المؤجلة للضريبة على أساس مخصوم. وعند تطوير النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٢ (اعتمد عام ١٩٩٦)، لم يكن يوجد دعم كاف لطلب وجوب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم. ويعتقد المجلس أنه لا يوجد إجماع بعد على دعم هذا التغيير في الممارسة الحالية. ولذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بقياس الآثار الضريبية للفروقات المؤجلة باستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢.

إستنتاج ٨٨ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٢ للمنشأة بالاعتراف بأصول وإلتزامات ضريبة مؤجلة معينة. وفي هذه الحالات، يعتقد البعض أنه يجب تعديل القيمة المستعملة لأصل، أو وحدة توليد نقد، لإظهار النتائج الضريبية لاسترداد قيمتها المستعملة قبل الضريبة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الضريبة ٢٥%، فانه يجب على المنشأة استلام تنقذات نقدية لما قبل الضريبة ذات قيمة حالية مقداره ٤٠٠ من أجل استرداد مبلغ مسجل مقداره ٣٠٠.

إستنتاج ٨٩ يعترف المجلس بالمزايا النظرية لهذه التعديلات إلا أنه يعتقد أنها ستضيف تعقيداً ليس ضرورياً، وعلى ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يتطلب ولا يسمح بهذه التعديلات.

ملاحظات المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوليين على مسودة العرض في كانون الأول ٢٠٠٢

إستنتاج ٩٠ درس المجلس، في تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦، المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والذي يقتضي ما يلي:

(أ) استثناء مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل من تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لقياس قيمة الإستهلاك؛ و

(ب) أن يكون معدل الخصم المستعمل لقياس قيمة الإستهلاك هو معدل قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للمال والمخاطر الخاصة بالأصل التي لم يتم وفقها تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.

إستنتاج ٩١ لم يرق المجلس بدراسة هذه المتطلبات عند وضع مسودة العرض. إلا أن بعض المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوليين على مسودة العرض صرحوا بأن استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة هو بمثابة قضية تنفيذ هامة بالنسبة للمنشآت. هذا لأن أنظمة المحاسبة والأنظمة الإستراتيجية لاتخاذ القرارات في المنشأة هي متكاملة تماماً على نحو نموذجي وتستخدم للتدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم بعد الضريبة للوصول إلى مقاييس القيمة الحالية.

إستنتاج ٩٢ أثناء دراسة هذا الموضوع، لاحظ المجلس أن تعريف قيمة الإستهلاك في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والمتطلبات ذات العلاقة حول قياس قيمة الإستهلاك لم تكون دقيقة بشكل كاف لتعطي إجابة محددة على سؤال ما هي الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكسها المنشأة في قيمة الإستهلاك. على سبيل المثال، بالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حدد خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة - حيث يكون معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية - إلا أنه لم يحدد الآثار الضريبية التي يجب شملها في المعدل قبل الضريبة. ويمكن أن تحكم النقاشات حول المناهج المختلفة.

إستنتاج ٩٣ قرر المجلس أن أي قرار بتعديل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي بخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب اتخاذه فقط بعد أن يبت المجلس في مسألة تحديد الخاصية الضريبية التي يجب أن تعكس في قيمة الإستهلاك. وقرر المجلس أنه لا يجب أن يحاول حل هذه المسألة الأخيرة كجزء من مشروع إدماج الأعمال - إذ يجب إتخاذ القرارات حول معاملة الضريبة في حسابات قيمة الإستهلاك فقط كجزء من مشروعه حول القياس. لذلك، استنتج المجلس أنه لا يجب تعديل متطلب استخدام التدفقات النقدية قبل الضريبة ومعدلات الخصم قبل الضريبة عند قياس قيمة الإستهلاك كجزء من التنقيح الحالي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

إستنتاج ٩٤ غير أن المجلس لاحظ، فيما يخص المفاهيم، أن خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة بمعدل خصم بعد الضريبة وخصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة يجب أن يتأتى عنهما نفس النتيجة، طالما كان معدل الخصم قبل الضريبة هو معدل الخصم بعد الضريبة المعدل ليعكس المبلغ والتوقيت المحدد للتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية. إن معدل الخصم قبل الضريبة هو عموماً ليس معدل الخصم بعد الضريبة المجموع من خلال معدل موحد للضريبة.

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة (الفقرات ٥٨ - ٦٤)

إستنتاج ٩٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من مبلغه المسجل. وقد أخذ المجلس في الاعتبار مختلف المقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض في البيانات المالية:

- (أ) الاعتراف إذا اعتبرت خسارة الانخفاض دائمة ("مقياس دائم")؛
- (ب) الاعتراف إذا اعتبر أن من المحتمل أن الأصل انخفضت قيمته، أي إذا كان من المحتمل أن المنشأة لن تسترد المبلغ المسجل للأصل ("مقياس الاحتمال")؛ و
- (ج) الاعتراف الفوري عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل ("المقياس الاقتصادي").

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس "الدائم"

إستنتاج ٩٦ يدعم مؤيدوا المقياس "الدائم" رأيهم بما يلي:

- (أ) يتجنب هذا المقياس الاعتراف بالانخفاضات المؤقتة في المبلغ المسجل لأصل.
- (ب) يشير الاعتراف بخسارة الانخفاض إلى العمليات المستقبلية؛ وهي مخالفة لنظام التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية. كذلك، سيعكس الاستهلاك (الإطفاء) هذه الخسائر المستقبلية على مدى العمر للنفع المتبقي المتوقع للأصل.

دعم هذا الرأي فقط عدد قليل من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول".

إستنتاج ٩٧ قرر المجلس رفض المقياس "الدائم" بسبب ما يلي:

- (أ) من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة. وهناك مخاطرة بأنه، عند استعمال هذا المقياس قد يتأخر الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة.
- (ب) هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي أن الأصل هو مورد يولد منافع اقتصادية مستقبلية. ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث دون الإشارة إلى التوقعات المستقبلية. وإذا وقعت الأحداث التي أدت إلى انخفاض في المبلغ القابل للاسترداد بالفعل فإنه يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعاً لذلك.

الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس "الاحتمال"

إستنتاج ٩٨ يقول البعض أنه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا اعتبر أنه من المحتمل أن المبلغ المسجل لأصل لا يمكن استرجاعه بأكمله. ومؤيدوا مقياس "الاحتمال" مقسمون بين:

- (أ) أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز للاعتراف بناء على مبلغ التكاليف النقدية المستقبلية (غير مضمومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب عملي لتنفيذ مقياس "الاحتمال"؛ و

(ب) أولئك الذين يؤيدون اظهار المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) *البند الطارئة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية*.*

مبلغ التكتفلات النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تكاليف الفائدة)

إستنتاج ٩٩ يستخدم بعض واضعي المعايير الوطنية مقياس "الاحتمال" كأساس للاعتراف بخسارة انخفاض، ويتطلبون كأسلوب عملي لتطبيق ذلك المقياس وجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض فقط إذا كان مبلغ التكتفلات النقدية المستقبلية من أصل (غير مخصص وبدون تخصيص تكاليف الفائدة) أقل من المبلغ المسجل للأصل، وخسارة لانخفاض القيمة عندما يتم الاعتراف بها تقاس على أنها الفرق بين المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للاسترداد مقاس بمقدار القيمة العادلة (بناءً على الأسعار المدرجة في السوق، أو إذا لم توجد أسعار مدرجة في السوق بناءً على الأسعار المقررة لأصول مشابهة ونتائج أساليب التقييم مثل مبلغ التكتفلات النقدية المخصصة إلى قيمتها الحالية ونماذج تسعير الخيارات وتسعير المنظومة ونماذج فرق الخيارات المعقدة والتحليل للرئيسي).

إستنتاج ١٠٠ ان أحد خصائص هذا الأسلوب هو أن لس الاعتراف بخسارة الانخفاض وقياسها مختلفة. فعلى سبيل المثال، حتى ولو كانت القيمة العادلة لأصل أقل من مبلغه المسجل، فإنه لا يتم الاعتراف بخسارة انخفاض إذا كان مبلغ التكتفلات النقدية غير المخصصة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) أكبر من المبلغ المسجل للأصل. وقد يحدث هذا، وبشكل خاص إذا كان للأصل عمر نافع طويل.

إستنتاج ١٠١ يقول أولئك الذين يؤيدون استخدام مبلغ التكتفلات النقدية المستقبلية غير المخصصة (بدون تخصيص تكاليف الفائدة) كحافز للاعتراف ما يلي:

(أ) ان استخدام حافز للاعتراف بناءً على المبالغ غير المخصصة يتفق مع إطار للتكلفة التاريخية.
(ب) يتجنب الاعتراف بخسائر الانخفاض المؤقتة وخلق إيرادات من المحتمل أنها متقلبة وقد تضلل مستخمي البيانات المالية.

(ج) من الصعب إثبات صحة صافي سعر البيع^١ والقيمة المستعملة ومن الصعب تقدير سعر للتصرف في الأصل أو سعر خصم مناسب.

(د) أنه مستوى أعلى للاعتراف بخسائر الانخفاض، ويجب أن يكون من السهل نسبياً للتوصل إلى ان مبلغ التكتفلات النقدية المستقبلية غير المخصصة سيسوي أو يزيد عن المبلغ المسجل للأصل بدون تحمل تكلفة تخصيص تكتفلات نقدية متوقعة لفترات مستقبلية محددة.

يدعم هذا الرأي أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول".

إستنتاج ١٠٢ أخذ المجلس بالحجج المبينة أعلاه في الاعتبار، إلا أن رفض هذا الأسلوب بسبب ما يلي:

(أ) عندما تحدد منشأة متعلقة أن أصلاً قد تنخفض قيمته فإنها تتخذ قراراً بالاستثمار. وعلى ذلك، من المناسب أخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته. وهذا صحيح بشكل خاص إذا كان للأصل عمر نافع طويل.

* تم استبدال المتطلبات المتعلقة بالبند الطارئة في نسخة عام ١٩٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٠ في العام ١٩٩٨ بالمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".

† في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، مصطلح "صافي سعر البيع" تم استبداله في معيار المحاسبة الدولية ٣٦ بالمصطلح "القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع".

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل كل سنة ولكن فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته مادياً، والأصل الذي يتم استهلاكه (إطفائه) بأسلوب مناسب من غير المحتمل أن تنخفض قيمته مادياً إلا إذا تسببت أحداث أو تغيرات في الظروف في حدوث انخفاض مفاجئ في تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

(ج) تم لخال عوامل الاحتمال في تحديد القيمة المستعملة، وتوقع التغيرات النقدية المستقبلية وطلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساوياً لصافي البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

(د) إذا حدث تغير سلبي في الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد فإنه سيكون من الأفضل بالنسبة للمستخدمين إذا تم إعلانهم بهذا التغير في الافتراضات في الوقت المناسب.

مقياس الاحتمال بناء على معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

إستنتاج ١٠٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٠ وجوب الاعتراف "بمبلغ خسارة الانخفاض على أنها مصروف ومطلوب في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان من المحتمل أن الأحداث المستقبلية ستؤكد أنه، بعد الأخذ في الاعتبار أي استرداد محتمل تم انخفاض قيمة أصل أو تحمل إلزام في تاريخ الميزانية العمومية؛ و
(ب) إذا أمكن إجراء تقدير معقول لمبلغ الخسارة الفالصة.

إستنتاج ١٠٤ رفض المجلس الرأي القائل بوجوب الاعتراف في خسارة الانخفاض بناء على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٠ بسبب ما يلي:

- (أ) المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ١٠ ليست مفصلة بشكل كاف، وتجعل من الصعب تطبيق مقياس "الاحتمال".

(ب) هذه المتطلبات ستدخل احتمالاً آخر غير ضروري. وفي الحقيقة كما ذكر أعلاه فقد تم لخال عوامل الاحتمال في تقديرات القيمة المستعملة وفي طلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساوياً لصافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس "الاقتصادي"

إستنتاج ١٠٥ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على "مقياس اقتصادي" للاعتراف بخسارة الانخفاض أي يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للاسترداد لأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد استخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مثل معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢-إنماج الأعمال" ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

إستنتاج ١٠٦ يعتبر المجلس أن المقياس "الاقتصادي" هو أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التغيرات النقدية المستقبلية التي تولدها المنشأة ككل. وعند تقدير القيمة الزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد تنخفضت قيمته، فإن العوامل مثل احتمالية أو دوام خسارة الانخفاض يتم تصنيفها في المقياس.

إستنتاج ١٠٧ أيد معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ "انخفاض قيمة الأصول" رأي المجلس بوجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على "المقياس الاقتصادي".

الأصول المعدل تقييـمها: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل مقابل الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

١٠٨ يستنتاج يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب الاعتراف بأصل اعيد تقييـمه على أنه مصروف في بيان الدخل في الحال، فيما عدا أنه يجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية في المدى الذي تعكس فيه اعادة تقييم سابقة لنقص الأصل.

١٠٩ يقول البعض ان عند وجود انخفاض واضح في طاقة الخدمة (مثال ذلك تلف مادي) لأصل اعيد تقييـمه، فإنه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في بيان الدخل.

١١٠ يقول البعض الآخر ان يجب دائما الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنها مصروف في بيان الدخل، ومنطق هذه الحجة هو أن خسارة الانخفاض تنشأ فقط حيث يوجد انخفاض في التكتفلات النقدية المستقبلية المعقدة التي تشكل جزءا من الأنشطة التشغيلية للعمل. وفي الحقيقة وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، سواء اعيد تقييم الأصل أم لا يتم دائما الاعتراف بمبلغ الاستهلاك في بيان الدخل. ويتساءل مؤيدوا هذا الرأي لماذا يجب ان تكون معاملة خسارة الانخفاض مختلفة عما هي بالنسبة للاستهلاك .

١١١ يعتقد المجلس أنه من الصعب تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض هي اعادة تقييم نحو الأكل أو انخفاض في طاقة الخدمة. وعلى ذلك، قرر المجلس الإبقاء على المعاملة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ومعاملة خسارة الانخفاض لأصل اعيد تقييـمه على أنها انخفاض في اعادة التقييم (وبالمثل، عكس خسارة الانخفاض على أنها زيادة لاحقة في اعادة التقييم).

١١٢ بالنسبة لأصل اعيد تقييـمه يعتبر التمييز بين "خسارة انخفاض" ("عكس خسارة انخفاض") و "انخفاض آخر في اعادة التقييم" (زيادة في اعادة التقييم) هام لأغراض الإفصاح، وإذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض مادية للمنشأة ككل أو عكسها فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يتطلب مزيدا من المعلومات حول كيفية قياس هذه الخسارة في الانخفاض أكثر مما هي مطلوبة للاعتراف باعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

وحدات توليد النقد (الفقرات ٦٦-٧٣)

١١٣ يؤيد البعض مبدأ تحديد المبلغ القابل للاسترداد على أساس الأصل الفردي فقط، وقد عبر عن هذا الرأي بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٥، وهم يدعون رأيهم بما يلي:

- (أ) سيكون من الصعب تحديد وحدات توليد النقد عند مستوى عدا عن العمل ككل، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف أبدا بخسائر الانخفاض للأصول الفردية؛ و
- (ب) يجب أن يكون ممكنا الاعتراف بخسارة الانخفاض، بغض النظر عما إذا كان الأصل يولد تكفلات نقدية دلالة مستقلة عن التكتفلات النقدية للأصول الأخرى أو مجموعات الأصول التي أصبح استعمالها ضئيلا جدا أو قديمة، الا أنها لا زالت مستعملة

١١٤ يستنتاج يعترف المجلس بأن تحديد الحد الأدنى للتكتفلات النقدية الدلالية المستقلة لمجموعة من الأصول يعتمد على الحكم الشخصي. على أن المجلس يعتقد ان مفهوم وحدات توليد النقد هو أمر واقعي: الأصول تمثل مما لتوليد تكفلات نقدية.

بإستنتاج ١١٥ استجابة لطلب من المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥، ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ إرشادات وملمة إضافية لتحديد وحدات توليد النقد وتحديد المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد، ويؤكد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على أنه يجب تحديد وحدة توليد النقد لأقل مستوى ممكن لمجموعة الأصول.

تسعير النقل الداخلي (الفقرة ٧٠)

بإستنتاج ١١٦ تلخصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أنه في حالة وجود سوق نشط للإنتاج المتأني من الأصل أو مجموعة من الأصول:

(أ) يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول كوحدة توليد نقد، حتى إذا كان بعض أو كامل الإنتاج يتم إستخدامه داخلياً؛ و

(ب) يجب استخدام أفضل تقدير من قبل الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير:

(١) التكاليف النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدة توليد النقد هذه؛ و

(٢) التكاليف النقدية الواردة المستقبلية المتعلقة بالإستخدام الداخلي للإنتاج عند تحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد الأخرى في المنشأة.

بإستنتاج ١١٧ تم نقل المتطلب الوارد في البند (أ) أعلاه إلى المعيار المنفج. غير أن بعض المجاوبين على مسودة العرض طلب إرشادات إضافية لتوضيح دور تسعير النقل الداخلي مقابل الأسعار في معاملة على أساس تجاري عند وضع تبيؤات التفتق النقدي. وقرر المجلس أن يتناول هذا الموضوع من خلال تعديل المتطلب الوارد في البند (ب) أعلاه ليتعامل بشكل أوسع مع وحدات توليد النقد التي تتأثر تكلفتها النقدية بتسعير النقل الداخلي، بدلاً من وحدات توليد النقد التي يمكن بيع إنتاجها المستهلك داخلياً في سوق نشط.

بإستنتاج ١١٨ لذلك، يوضح المعيار أنه إذا تأثرت التكاليف النقدية الواردة التي يولدها أي أصل أو وحدة توليد نقد بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير من قبل الإدارة للأسعار المستقبلية يمكن تحقيقه في المعاملات على أساس تجاري في تقدير:

(أ) التكاليف النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(ب) التكاليف النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة في تحديد قيمة استخدام الأصول الأخرى أو وحدات توليد النقد المتأثرة بتسعير النقل الداخلي.

اختبار تخفيض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

بإستنتاج ١١٩ استنتج المجلس، كجزء من المرحلة الأولى من مشروع إندماج الأعمال الخاص به، ما يلي:

(أ) يجب أن يعتبر الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل العوامل ذات العلاقة (مثل القانونية والتنظيمية والتنافسية والتنافسية والإقتصادية)، حد منظور للفترة التي يُتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تكاليف نقدية واردة للمنشأة؛ و

(ب) لا يجب إطفاء البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد، لكن يجب اختبار انخفاض قيمته بشكل منتظم.

ويتضمن أساس الإستنتاجات الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة* ملخصاً بمنقشات المجلس حول كل من هذه المواضيع.

إستنتاج ١٢٠ وبعد التوصل إلى هذه الإستنتاجات، درس المجلس الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. واستنتج المجلس أنه:

- (أ) يجب اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد مسنويًا، أو بشكل أكثر تكرارًا إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته؛ و
- (ب) يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة (و القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة) فيما يتعلق بهذه الأصول، وفقًا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول الأخرى عدا الشهرة.

وتلخص الفقرات "إستنتاج ١٢١- إستنتاج ١٢٦" مناقشات المجلس في التوصل إلى إستنتاجه حول توقيت وتكرار اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وتلخص الفقرتان "إستنتاج ١٢٩" و "إستنتاج ١٣٠" مناقشات المجلس في التوصل إلى إستنتاجاته حول قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذه الأصول ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

تكرار وتوقيت اختبار انخفاض القيمة (الفقرتان ٩ و ١٠ (أ))

إستنتاج ١٢١ لاحظ المجلس، خلال وضع مسودة العرض، أن مطلب إعادة قياس الأصول عند انخفاض قيمتها هو مفهوم تقييم أكثر منه لتخصيص للتكلفة. ويركز هذا المفهوم، الذي اسطاح عليه البعض بـ "مفهوم للتكلفة القليلة للإسترداد"، على المنافع التي سيتم اشتقاقها من الأصل في المستقبل، وليس على عملية تخصيص للتكلفة أو المبلغ المسجل الآخر للأصل لفترات محاسبية محددة. لذلك، فإن الهدف من اختبار انخفاض القيمة هو تقييم ما إذا كان سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل من خلال استخدامه أو بيعه. وبإعراض من ذلك، فإن تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل ذو عمر إنتاجي محدد على أساس منتظم خلال ذلك العمر يوفر بعض التأكيد مقابل تجاوز المبلغ المسجل للأصل مبلغه القابل للإسترداد. وأفقر المجلس أن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

إستنتاج ١٢٢ ووفقاً لذلك، اقترحت مسودة العرض وجوب اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة إبلاغ سنوي. إلا أن المجلس استنتج أن اختبار انخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي لا يشكل بديلاً عن إدراك الإدارة للأحداث التي تقع أو الظروف التي تتغير بين الإختبارات السنوية التي تشير إلى انخفاض قيمة محتمل. لذلك، اقترحت مسودة العرض أيضاً أنه يجب أن يطلب من المنشأة اختبار انخفاض قيمة هذه الأصول متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل، لا أن تنتظر حتى الإختبار السنوي المقبل.

إستنتاج ١٢٣ أيد المجابون على مسودة العرض بشكل عام اقتراح اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. ولأنهم الذين أبدوا عدم موافقتهم ناقشوا بأن ضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة سنوياً

إنما يفرض عبثاً زائفاً، وأوصوا بضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة فقط متى كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد. وبعد دراسة هذه الملاحظات فإن المجلس:

(أ) أكد مرة أخرى على رغبة بأن عدم إطفاء الأصل غير الملموس يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في مراجعات انخفاض القيمة لذلك الأصل لضمان أن لا يتجاوز مبلغه المسجل مبلغه القابل للإسترداد.

(ب) استنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يجب أن يقتضي اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل سنوي ومتى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

إستنتاج ١٢٤ وعلى كل حال، وكما هو مشار إليه في الفقرة "إستنتاج ١٢٢"، اقترحت مسودة العرض وجوب أداء اختبارات انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية كل فترة سنوية. واعترض العديد من المجاوبين على ضرورة أن يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ توقيت اختبارات انخفاض القيمة السنوية. حيث ناقشوا:

(أ) أنه من غير المنسجم مع الإقتراح (حالياً المطلوب) إمكانية أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية. وليس هناك مبرر لعدم توفير المرونة في تحديد وقت اختبار انخفاض القيمة السنوي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

(ب) إذا ترتبط اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة باختبار انخفاض قيمة الشهرة (أي إذا تم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة، بدلا من أن تكون بشكل منفرد أو كجزء من وحدة توليد نقد أصغر)، يمكن أن ينتج عن مطلب قياس مبلغه القابل للإسترداد في نهاية الفترة السنوية اختبار انخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها (والشهرة) مرتين على الأقل في كل فترة سنوية، وهذا عبء كبير. على سبيل المثال، لنفترض أن وحدة توليد النقد تشمل على الشهرة وبند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد، ويتم تقييم انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد عند مستوى وحدة توليد النقد الذي يكون نفس مستوى الشهرة. ولنفترض أيضا أن المنشأة تعد التقارير بشكل ربع سنوي، حيث تنتهي السنة في كانون الأول، وتقرر اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نهاية الربع الثالث ليتزامن مع إتمام عملية التخطيط الإستراتيجي السنوي/إعداد الموازنة. إن الإقتراح بوجوب أداء اختبار انخفاض القيمة السنوي للبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في نهاية كل فترة سنوية يعني أنه يجب على المنشأة:

(١) حساب المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد في نهاية كل شهر أيلول، ومقارنته مع مبلغه المسجل، وإذا تجاوز المبلغ المسجل المبلغ القابل للإسترداد، الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة للوحدة من خلال تخفيض المبلغ المسجل للشهرة وتخصيص أي خسائر انخفاض قيمة متبقية للأصول الأخرى في الوحدة، بما في ذلك البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٢) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في كل شهر كانون الأول لاختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

(٣) أداء نفس الخطوات مرة أخرى في وقت آخر خلال الفترة السنوية إذا كان هناك مؤشر على احتمالية انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أو الشهرة أو البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

إستنتاج ١٢٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى تفضلية الطلب من المنشآت أداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد لكل من الشهرة والبند غير الملموس ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في نهاية الفترة السنوية. وعلى كل حال، أقر المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٢٤ (ب)"، أن اختبارات انخفاض قيمة البند غير الملموس ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يمكن أن ترتبط في بعض الأحيان باختبارات انخفاض قيمة الشهرة، وأن العديد من المنشآت قد تجد أنه من الصعب أداء جميع هذه الاختبارات في نهاية الفترة السنوية.

إستنتاج ١٢٦ لذلك، واتسجماً مع اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنوياً، سمح للمعيار بأن يتم أداء اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أدائه في نفس الوقت من كل سنة.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٢٤)

إستنتاج ١٢٧ يسمح للمعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لاستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار.

إستنتاج ١٢٨ إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة البند غير الملموس ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة سنوياً ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على العديد من المنشآت الإستنتاج بأن المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذا الأصل أكبر من مبلغه المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استنتج أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز تحديد آخر مبلغ قابل للإسترداد المبلغ المسجل بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك الوقت يشير إلى احتمالية حدوث خسائر انخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالبند غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد من فترة سابقة لاستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون المساس بنزاهته.

قياس المبلغ القابل للإسترداد ومحاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة

إستنتاج ١٢٩ لا يرى المجلس سبباً مقنعاً يوجب اختلاف أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد ومعاملة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لمجموعة واحدة من الأصول القابلة للتحديد عن تلك المطبقة على الأصول القابلة للتحديد الأخرى. ويمكن أن يؤدي تبني طرق مختلفة إلى تقليل فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول القابلة للتحديد للمنشأة، لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية، اللتان تعتمدان على فكرة محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة، سينخفض. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب قياس المبلغ القابل للإسترداد للبند غير الملموس ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، ويجب محاسبة خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة فيما يتعلق بتلك الأصول، بشكل يتسجم مع الأصول القابلة للتحديد الأخرى التي يغطيها المعيار.

إستنتاج ١٣٠ عبر المجلس عن قلقه بشأن أساس القوائم المتبع في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ حول تحديد المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، لهما أعلى) ومعاملته لخصائر انخفاض القيمة والقيود العكسية لخصائر انخفاض القيمة لأصول عدا الشهرة. إلا أن نية المجلس من تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لم تكن إعادة دراسة المنهج العام في اختبار انخفاض القيمة. وبناءاً على ذلك، قرر المجلس وجوب معالجة المخاوف بشأن ذلك المنهج العام كجزء من إعادة الفحص المستقبلي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمجمله، بدلاً من أن يكون جزءاً من مشروعه المتعلق بإتسماج الأعمال.

اختبار انخفاض قيمة الشهرة (الفقرات ٨٠-٩٩)

إستنتاج ١٣١ استنتج المجلس أنه إذا تم وضع اختبار عملي ودقيق لانخفاض القيمة، فإنه سيتم توفير الكثير من المعلومات المفيدة لمستخمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج لا يتم فيه إعطاء الشهرة، بل يتم بدلاً من ذلك اختبار انخفاض قيمتها سنوياً أو بشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى إمكانية انخفاض قيمة الشهرة. ويتضمن أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إتسماج الأعمال" ملخصاً بمنقشات المجلس في التوصل إلى هذا الإستنتاج.

إستنتاج ١٣٢ تبين الفقرات "إستنتاج ١٢٢- إستنتاج ١٧٧" مناقشات المجلس حول الشكل الذي يجب أن يتخذه اختبار انخفاض قيمة الشهرة:

- (أ) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٣٧- إستنتاج ١٥٩" المتطلبات المتعلقة بتخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد والمستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض القيمة للشهرة.
- (ب) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٦٠- إستنتاج ١٧٠" المتطلبات المتعلقة بالاعتراف بخصائر انخفاض قيمة الشهرة وقياسها، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة.
- (ج) تناقش الفقرات "إستنتاج ١٧١- إستنتاج ١٧٧" المتطلبات المتعلقة بتوقيت اختبار انخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج ١٣٣ درس المجلس، كخطوة أولى في مناقشته، الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة وقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يجب تبينه في مثل هذا الاختبار. ولاحظ المجلس أن المعايير الأخيرة في أمريكا الشمالية تستخدم القيمة العادلة كأساس لاختبار انخفاض قيمة الشهرة، في حين تستند للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المملكة المتحدة إلى منهج يتم بموجبه قياس المبلغ القابل للإسترداد على أنه قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع، لهما أعلى.

إستنتاج ١٣٤ لاحظ المجلس أيضاً أن الشهرة المشتراة في إتسماج الأعمال تمثل دفعة تسدها المنشأة المشترية توقعا لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل مفرد والإعتراف بها بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تكلفات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى وبالتالي لا يمكن قياسها مباشرة. وبدلاً من ذلك، يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي، كونها للزيادة في تكلفة إتسماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشترية، وإلتزاماتها، وإلتزاماتها الطارئة. وعلاوة على ذلك، لا يمكن تحديد الشهرة المشتراة في إتسماج الأعمال والشهرة المولدة بعد إتسماج الأعمال ذلك بشكل منفصل، لأنهما تساهمان بشكل مشترك في نفس التكاليف النقدية.

إستنتاج ١٣٥ يستنتج المجلس أنه ولكونه من غير المحتمل قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إدماج الأعمال بشكل منفصل واستخدام ذلك القياس كعامل في اختبار انخفاض قيمة المشتراة، فإن المبلغ المسجل للشهرة سيكون دائما محميا من انخفاض القيمة من خلال تلك الشهرة المولدة داخليا. لذلك، اعتبر المجلس أن الهدف من اختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون في أفضل الأحوال ضمان قابلية إسترداد المبلغ المسجل للشهرة من التكتفات النقدية المتوقع أن يتم توليدها من قبل الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخليا بعد إدماج الأعمال.

إستنتاج ١٣٦ لاحظ المجلس أنه بسبب قياس الشهرة على أنها مبلغ متبقي، فإن نقطة البداية في أي اختبار انخفاض قيمة للشهرة يجب أن يكون المبلغ القابل للإسترداد للعمالية أو الوحدة التي ترتبط بها الشهرة، بغض النظر عن أساس القياس المتبع لتحديد المبلغ القابل للإسترداد. وقرر المجلس أنه إلى حين دراسة وحل المسألة الأوسع نطاقا المتعلقة بهدف (أهداف) القياس الملائمة في المحاسبة، فإن تحديد القياس الملائم للمبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة سيكون مشكلة. لذلك، وبالرغم من أن المجلس عبر عن قلقه حول أساس القياس المتبع في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد المبلغ القابل للإسترداد، فقد قرر أنه لا يجب الابتعاد عن ذلك الأساس عند قياس المبلغ القابل للإسترداد للوحدة التي يشمل مبلغها المسجل للشهرة المشتراة. ولاحظ المجلس أن هذا يمكن أن يضيف ميزة السماح بإندماج اختبار انخفاض قيمة الشهرة مع اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للأصول ووحدات توليد النقد الأخرى التي تشمل على الشهرة.

تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد (الفقرات ٨٠-٨٧)

إستنتاج ١٣٧ إتخذت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها. وقد استخدمت منهاجاً شاملاً تم بموجبه فعلياً اختبار انخفاض قيمة الشهرة من خلال تخصيص مبلغها المسجل لكل من وحدات توليد النقد الأصغر التي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس مقول ومنسجم.

إستنتاج ١٣٨ اقترحت مسودة العرض، بالإتسجام مع النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ما يلي:
(أ) يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد التي ترتبط بها؛ و

(ب) يجب تخصيص المبلغ المسجل للشهرة لكل من وحدات توليد النقد الأصغر والتي يمكن تخصيص نسبة من ذلك المبلغ المسجل لها على أساس مقول ومنسجم.

وعلى كل حال، اقترحت مسودة العرض إرشادات إضافية توضح أنه يجب إعتبار نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنه يمكن تخصيصه لوحدة توليد النقد على أساس مقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة المائد على إستثمار الأصول التي تشمل على الشهرة. إلا أن وحدة توليد النقد تلك لا يمكن أن تكون أكبر من قطاع ميني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

استنتاج ١٣٩ أثناء وضع هذا الاقتراح، لاحظ المجلس أنه لكون الشهرة المشتراة لا تولد تكلفات نقدية مستقلة عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، فإنه يمكن اختيار انخفاض قيمتها فقط كجزء من اختبار انخفاض قيمة وحدث توليد النقد التي ترتبط بها. غير أن المجلس كان قلقاً أنه في حال عدم وجود أي إرشادات حول المعنى الدقيق لـ "مخصصة على أساس معقول ومنسجم"، قد يستنتج البعض أنه عندما يعزز إنتاج الأعمال من قيمة جميع وحدث توليد النقد الموجودة سابقاً الخاصة بالمنشأة المشتري، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إنتاج الأعمال ذلك فقط على مستوى المنشأة نفسها. ويستنتج المجلس أن الحال لا يجب أن يكون كذلك. وبدلاً من ذلك، يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها التي ترتبط بها الشهرة بشكل طبيعي. لذلك، فقد كان من المهم بالنسبة للمجلس أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة بمستوى تتوفر فيه المعلومات حول عمليات المنشأة والأصول التي تدعمها لأغراض إعداد التقارير الداخلية.

استنتاج ١٤٠ ولتأه مناقشة هذا الموضوع مرة أخرى، لاحظ المجلس أن ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية تشير إلى أن نية المجلس المتعلقة بتخصيص الشهرة قد تم فهمها بشكل خاطئ إلى حد كبير، واستنتج العديد أنه يجب تخصيص الشهرة على مستوى أدنى بكثير من المستوى الذي قصده المجلس. على سبيل المثال، كان بعض المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية قلقين من أن الاقتراح بتخصيص الشهرة على مثل هذا المستوى الممتد قد يجبر المنشآت على تخصيص الشهرة اعتباطياً لوحدات توليد النقد، وبالتالي وضع أنظمة إيلاع جديدة أو إضافية لآداء الاختبار. وأكد المجلس أن نيته كانت وجوب أن يوفر رابط بين المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية يعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. لذلك، وباستثناء المنشآت التي لا ترافق الشهرة عند مستوى القطاع أو مستوى أدنى منه، فإن الاقتراحات المرتبطة بمستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة لا يجب أن تؤدي بالمنشآت إلى تخصيص الشهرة اعتباطياً لوحدات توليد النقد. كما لا يجب أن تضطر المنشآت إلى وضع أنظمة إيلاع جديدة أو إضافية.

استنتاج ١٤١ لاحظ المجلس من مناقشته مع المشاركين في الزيارات الميدانية أن جزءاً كبيراً من سوء الفهم نتج عن تعريف "وحدة توليد النقد"، عند ارتباطه مع الاقتراح الوارد في الفقرة ٧٣ من مسودة العرض بأن يتم تخصيص الشهرة لكل من "وحدات توليد النقد الأصغر" التي يمكن تخصيص نسبة من المبلغ المسجل للشهرة لها على أساس معقول ومنسجم". بالإضافة إلى ذلك، فإن المشاركين في الزيارات الميدانية والمجاوبين كانوا غير واضحين حول الإشارة الواردة في الفقرة ٧٤ من مسودة العرض إلى "أدنى مستوى ترافق عنده الإدارة المعاد على الاستثمارات في الأصول التي تشمل على الشهرة"، حيث كان السؤال الأكثر تردداً هو "أي مستوى من الإدارة ؟" (مثل مجلس الإدارة، أو كبير المسؤولين التنفيذيين، أو إدارة القطاع).

استنتاج ١٤٢ لاحظ المجلس أنه ما أن تم توضيح نيته حول هذا الموضوع للمشاركين في الزيارات الميدانية، أبدى جميعهم دعماً للمستوى الذي يعتقد المجلس أنه يجب عنده اختبار انخفاض قيمة الشهرة، باستثناء شركة واحدة تعتقد أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة على مستوى المنشأة.

استنتاج ١٤٣ ولاحظ المجلس أيضاً الملاحظات المقدمة من عدد من المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية أنه بالنسبة لبعض المؤسسات، وخصوصاً تلك التي يتم إدارتها على أساس مصفوفة، فإن الاقتراح

بأن لا تكون وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة يمكن أن ينتج عنه مخرجات غير منسجمة مع نية المجلس، أي يجب أن يكون هناك رابط بين المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة ومستوى إعداد التقارير الداخلية بعكس الطريقة التي تدير بها المنشأة عملياتها. ويوضح المثال التالي هذه النقطة:

يتم بشكل رئيسي تنظيم شركة تدار على أساس مصفوفة معينة على أساس جغرافي، حيث توفر مجموعات المنتج أساساً ثانوياً في التقسيم إلى قطاعات. ويتم شراء الشهرة كجزء من شراء مجموعة المنتج الموجودة في عدة مناطق جغرافية، ويتم بعد ذلك مراقبتها على أساس مستمر لأغراض إعداد التقارير الداخلية كجزء من مجموعة المنتج/ القطاع الثانوي. ومن المجدي أن يكون القطاع الثانوي، اعتماداً على تعريف كلمة "كبير"، أكبر من القطاع الرئيسي.

إستنتاج ١٤٤ لذلك، قرر المجلس:

- (أ) أن للمعيار يجب أن يقتضي من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها تمثيل أعلى مستوى ضمن المنشأة تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.
- (ب) أن يوضح في المعيار وجوب تخصيص الشهرة المشتركة، من تاريخ الإنماج بالشراء، لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتركة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من الإنماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتركة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات.
- (ج) أن يستبدل اقتراح أن تكون وحدات توليد النقد أو مجموعات الوحدات التي يتم تخصيص الشهرة لها أكبر من القطاع المبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة، بمتطلب مفاده أن لا تكون أكبر من قطاع مبني على صيغة الإبلاغ الرئيسية أو الثانوية للمنشأة. واستنتج المجلس أن هذا التحديل ضروري لضمان أن تكون المنشآت التي تدار على أساس مصفوفة معينة قادرة على اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إعداد التقارير الداخلية الذي يعكس الطريقة التي يديرون بها عملياتهم.

إستنتاج ١٤٥ أثار بعض المجاوبين على مسودة العرض المخاوف الإضافية التالية حول تخصيص الشهرة لأغراض اختبار انخفاض القيمة:

- (أ) إن وجوب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر غير ملائم حيث سينتج عنه عادة تخصيصات اعتباطية، وستحتاج المنشآت إلى وضع أنظمة إبلاغ جديدة أو إضافية.
- (ب) لأسباب تحقيق المقاربة، يجب أن يكون مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة هو نفس المستوى المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم ١٤٢ للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى (بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢) (أي، مستوى وحدة الإبلاغ).
- (ج) يجب أن تُجمع وحدات توليد النقد التي تشكل الأصول ذات السمات المتشابهة، كما هو مطلوب في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، وتعامل كوحدات منفردة، بالرغم من إمكانية مراقبتها بشكل مستقل لأغراض دلالية.

إستنتاج ١٤٦ وفيما يتعلق بالبند (أ)، أكد المجلس مرة أخرى على الإستنتاج الذي توصل إليه عند وضع مسودة العرض بأن متطلب تخصيص الشهرة على الأقل لمستوى القطاع هو أمر ضروري لتجنب استنتاج للمنشآت خطأ أنه، عندما يبرز إنماج الأصول من قيمة جميع وحدات توليد النقد الموجودة سابقاً

الخاصة بالمنشأة المشترية، يمكن اختيار انخفاض قيمة أي شهرة مشتراة في إنماج الأعمال فقط على مستوى المنشأة نفسها.

بإستنتاج ١٤٧ وفيما يتعلق بالبنند (ب)، لاحظ المجلس أن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يقتضي أن يتم اختيار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى إبلاغ يشار إليه على أنه "وحدة إبلاغ". ووحدة الإبلاغ هي قطاع تشغيلي (كما تم تعريفه في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١) "الإصاحات حول قطاعات المنشأة والمعلومات ذات العلاقة" (*) أو مستوى أدنى من القطاع التشغيلي (يشار إليه على أنه عنصر). وعنصر القطاع التشغيلي هو وحدة إبلاغ إذا كان العنصر يشكل عملاً يتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة وتزول لجمع إدارة قطاع بشكل منتظم النتائج التشغيلية لذلك العنصر. إلا أنه يجب جمع عنصرين أو أكثر للقطاع التشغيلي وإعتبارها وحدة إبلاغ منفردة إذا كانت العناصر ذات سمات اقتصادية متشابهة. ويعتبر القطاع التشغيلي على أنه وحدة إبلاغ إذا كانت جميع عناصره متشابهة، أو إذا لم يكن أي من عناصره بمثابة وحدة إبلاغ، أو إذا كان يشتمل فقط على عنصر منفرد.

بإستنتاج ١٤٨، وبخلاف معيار المحاسبة الدولية ٣٦، يفرض بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حداً على مدى تقليل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد).

بإستنتاج ١٤٩ أثناء اتخاذ القرار بعدم تحقيق المقاربة مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة، أشار المجلس إلى النتائج التالية من الزيارات الميدانية ونقاشات الطولة المستديرة في أمريكا الشمالية:

(أ) صرح معظم المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن اقتراحات المجلس حول مستوى اختبار انخفاض قيمة الشهرة سينتج عنه، عملياً، اختبار انخفاض قيمة الشهرة في نفس المستوى الذي تم فيه اختبارها وفقاً لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أن العديد منهم صرح أنه بموجب اقتراحات المجلس سيتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أدنى من المستوى بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ورغم ذلك، فهم يعتقدون أن منهج المجلس يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر.

(ب) صرح العديد من المشاركين في مناقشات الطولة المستديرة (أو في حالة المشاركين في شركة التدقيق، وعملاتهم) بأنهم يديرون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من مستوى اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوفرة بشأن هذه الاستثمارات. وعبروا عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنحهم من الاعتراف بانخفاض قيمة شهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتكينة، لكنها "اختفت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "احتياطات" كافية لمعالجة خسائر انخفاض القيمة.

بإستنتاج ١٥٠ وفي دراسة الإقتراح (ج) في الفترة "بإستنتاج ١٤٥"، لاحظ المجلس أن جمع الوحدات التي تكون الأعمال ذات السمات المتشابهة يمكن أن يؤدي إلى اختفاء خسارة انخفاض القيمة التي تعرف

* يختلف أساس تحديد "قطاعات التشغيلية" بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ عن أساس تحديد القطاعات المبية على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولية ١٤. ويُعرف بيان معايير المحاسبة المالية ١٣١ قطاعاً تشغيلياً على أنه عنصر في المنشأة (أ) يدخل في أنشطة الأعمال التي يمكن أن تكسب منها إيرادات وتتحمل مصاريف، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالمعاملات مع العنصر الأخرى في المنشأة، (ب) تتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل مسؤول اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشأة وذلك لإتخاذ القرارات حول الموارد التي ينبغي تخصيصها للقطاع وتقييم أدائها، (ج) تتوفر بشأنه معلومات مالية منفصلة.

الإدارة بوجودها في وحدة توليد النقد لأن الوحدات التي تم جمعها معها تشتمل على احتياجات كافية لمعالجة خسائر انخفاض القيمة. ومن وجهة نظر المجلس، إذا كانت المعلومات حول خسائر انخفاض قيمة الشهرة، بسبب الطريقة التي تدلر بها المنشأة، متوافرة للإدارة على مستوى معين، يجب أن تتوفر تلك المعلومات أيضاً لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة.

إتمام التخصيص المبني للشهرة (الفقرتان ٨٤ و ٨٥)

١٥١ إستنتاج إذا لم يكن من الممكن إتمام التخصيص المبني للشهرة المشتراة في إنماج الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها تنفيذ إنماج الأعمال، فإن مسودة العرض قد اقترحت، في حين يقتضي المعيار المنقح، وجوب إتمام التخصيص المبني للشهرة قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الإنماج بالشراء. وعلى العكس من ذلك، اقترحت مسودة العرض ٣، في حين يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، أنه إذا كان من الممكن تحديد المحاسبة المبنيّة لإنماج الأعمال بشكل مؤقت فقط بحلول نهاية الفترة التي يتم فيها تنفيذ إنماج الأعمال، يجب على المنشأة المشتريّة:

(أ) محاسبة إنماج الأعمال باستخدام تلك القيم المؤقتة؛ و

(ب) الاعتراف بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة نتيجة إتمام المحاسبة المبنيّة خلال ١٢ شهراً من تاريخ الإنماج بالشراء.

١٥٢ إستنتاج تسأل بعض المجوبين على مسودة العرض عن سبب وجوب اختلاف فترة إتمام التخصيص المبني للشهرة عن فترة إتمام المحاسبة المبنيّة لإنماج الأعمال. ومن وجهة نظر رأي المجلس أنه يجب السماح للمنشآت المشتريّة بفترة أطول لإتمام تخصيص للشهرة، لأن ذلك التخصيص لا يمكن أدائه عادة إلا بعد إتمام المحاسبة المبنيّة لإنماج الأعمال. وهذا لأن تكلفة الإنماج أو القيم للعائلة في تاريخ الإنماج بالشراء للأصول القليلة للتحديد للمنشأة المشتراة، أو لإلتزاماتها أو لإلتزاماتها الطارئة، وبالتالي مبلغ الشهرة المشتراة في إنماج الأعمال، لا يمكن إتمامه بالشكل النهائي إلا عند إتمام المحاسبة المبنيّة لإنماج الأعمال وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

التصرف بنسبة من وحدة توليد النقد التي تتضمن الشهرة (الفقرة ٨٦)

١٥٣ إستنتاج اقترحت مسودة العرض أنه عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، يجب على الشهرة المرتبطة بتلك العملية أن:

(أ) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(ب) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة الممتثلة من وحدة توليد النقد.

١٥٤ إستنتاج تم تبني هذا الاقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة الممتثلة من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المتصرف بها.

١٥٥ استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن المستوى المقترح لاختبار انخفاض القيمة يعني أنه لا يمكن تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، إلا اعتباريا. غير أن المجلس استنتج أيضا أنه عندما يتم التصرف بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد تلك، فإنه من الملائم الافتراض أن بعض مبلغ الشهرة مرتبط بتلك العملية. لذلك يجب أن يُطلب تخصيص الشهرة عندما يشكل الجزء الذي يتم التصرف به من وحدة توليد النقد عملية معينة.

١٥٦ اقترح بعض المجاوبين على مسودة العرض أنه بالرغم أنه لا يمكن في معظم الظروف تحديد الشهرة أو ربطها بمجموعة أصل عند مستوى أدنى من وحدة توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها لاختبار انخفاض القيمة، إلا أنه قد يكون هناك بعض الحالات التي لا يكون فيها الوضع كذلك. على سبيل المثال، لنفترض أنه يتم دمج المنشأة المشترية مع واحدة من وحدات توليد النقد الموجودة سابقا بالمنشأة المشترية التي لم تشمل على أي شهرة في مبلغها المسجل. لنفترض أيضا أن المنشأة المشترية، مباشرة تقريبا بعد إنماج الأعمال، تقوم بالتصرف بعملية معينة ينتج عنها خسائر ضمن وحدة توليد النقد. ووافق المجلس مع المجاوبين أنه يمكن من المعقول في مثل هذه الظروف الاستنتاج بأنه لم يتم التصرف بأي جزء من المبلغ المسجل للشهرة، وعليه لا يجب إلغاء الاعتراف بأي جزء من مبلغها المسجل من خلال تضمينه في تحديد الربح أو الخسارة من التصرف.

إعادة تنظيم هيكل الإبلاغ (الفقرة ٨٧)

١٥٧ اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد.

١٥٨ استنتج المجلس خلال وضع مسودة العرض أن إعادة التنظيم الذي يغير من تكوين وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها يؤدي إلى ظهور نفس مشكلة التخصيص التي تنشأ من التصرف بعملية معينة ضمن تلك الوحدة. لذلك، يجب استخدام نفس منهجية التخصيص في كلتا الحالتين.

١٥٩ ونتيجة لذلك، واتسجما مع قرار المجلس بتعديل اقتراحه حول تخصيص الشهرة عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة، يقتضي المعيار المنقح من المنشأة التي تعيد تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها:

(أ) إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة؛ و

(ب) أداء إعادة التخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد (مجموعة وحدات توليد النقد)، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها (مجموعات الوحدات).

الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها (الفقرات ٨٨-٩٩ و ١٠٤)

خلفية عن الإقترحات الواردة في مسودة العرض

١٦٠ استنتاج اقترحت مسودة العرض منهجا يتألف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الانخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، ويتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قلمت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا انخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في:

(أ) المبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن

(ب) صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، والإلتزامات، والإلتزامات الطرونة التي تعترف بها المنشأة لو أنها اشترت وحدة توليد النقد في إنماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (إستثناء أي أصل قابل للتحديد تم شراؤه في إنماج الأعمال لكن لم يتم الإعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الإنماج بالشراء).

١٦١ استنتاج تركزت نقاشات المجلس خلال وضع مسودة العرض أولا على كيفية فصل المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد عن المبلغ القابل للإسترداد للوحدة ككل، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إنماج الأعمال بشكل منفصل. واستنتج المجلس أنه يمكن استخدام طريقة مشابهة للطريقة التي تستخدمها المنشأة للمشتري لتخصيص تكلفة إنماج الأعمال لصالفي الأصول المشتراة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة بعد الإعتراف بها مبدئيا. لذلك، قرر المجلس أنه يجب طرح بعض مقاييس صافي أصول وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها من المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدة لتحديد القيمة الضمنية الحالية للشهرة. واستنتج للمجلس أن قياس صافي الأصول لوحدة توليد النقد المذكورة في الفقرة "١٦٠ (ب)" ينتج عنه أفضل تقدير للقيمة الضمنية الحالية للشهرة، نظرا أنه لم يمكن قياس الشهرة المولدة داخليا بعد إنماج الأعمال بشكل منفصل.

١٦٢ استنتاج بعد أن حدد المجلس المعيار الأكثر ملائمة للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة، قام المجلس بدراسة عدد المرات التي يجب أن يطلب فيها من المنشأة أداء اختبار انخفاض قيمة الشهرة. وبالإلتزام مع استنتاجه حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، استنتج المجلس أن عدم إطفاء الشهرة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في لختبارات انخفاض القيمة لضمان أن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد. ونبعا لذلك، قرر المجلس أنه يجب اختبار انخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي. لكنه استنتج أيضا أن الإختبار السنوي ليس بديلا

عن وعي الإدارة بالأحداث أو الظروف التي تتغير بين الاختبارات السنوية التي تشير إلى انخفاض قيمة محتمل للشهرة. لذلك، قرر المجلس أنه يجب أيضاً أن يُطلب من المنشأة اختبار انخفاض قيمة الشهرة متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل.

١٦٣ استنتاج بعد أن حدد المجلس مدى تكرار اختبار انخفاض القيمة، عير عن بعض المخاوف من أن الاختبار المقترح أن يكون متدني التكلفة. وقد ارتبط هذا القلق بشكل رئيسي بمتطلب تحديد القيمة العادلة لكل أصل قابل للتحديد وإلزام وإلزام طارئ ضمن وحدة توليد النقد الذي يتم الاعتراف به من قبل المنشأة لو قامت بشراء وحدة توليد النقد في برنامج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة (لتقدير القيمة الضمنية للشهرة).

١٦٤ استنتاج لذلك، قرر المجلس أن يقترح خطوة أولى في اختبار انخفاض القيمة للشهرة آلية فحص شبيهة بتلك الموجودة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. وبموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة أولاً من خلال مقارنة القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ التي تم تخصيص الشهرة لها لأغراض اختبار انخفاض القيمة مع المبلغ المسجل لتلك الوحدة. إذا تجاوزت القيمة العادلة للوحدة مبلغها القليل للإسترداد، يتم اعتبار الشهرة غير منخفضة القيمة. وتحتاج المنشأة لتقدير القيمة العادلة للضمنية للشهرة (بإستخدام منهج ينسجم مع ذلك المنهج الموصوف في الفقرة "استنتاج ١٦٠" فقط إذا كانت القيمة العادلة للوحدة أقل من مبلغها القليل للإسترداد.

مناقشات المجلس

١٦٥ استنتاج لم يوافق العديد من المجابيين على الاقتراح الذي يفيد بتبني منهج الخطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وعلى وجه الخصوص، أدت الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المقترح وطريقة قياس أي خسارة عن انخفاض قيمة الشهرة إلى إيداء قلق كبير. وقدم المجابون الحجج التالية ضد المنهج المقترح:

(أ) من خلال الاعتماد على بعض الجوانب فقط من منهج الخطوتين الوارد في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، تكون النتيجة هو مزيج بين القيم العادلة وقيمة الإستخدام. وبشكل أكثر تحديداً، فإن عدم قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها الفرق بين القيمة العادلة للوحدة وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، بل قيمتها بدلاً من ذلك على أنها الفرق بين المبلغ القليل للإسترداد بالخص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، ليهما أعلى) وصافي القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الوحدة، ينتج عنه قياس للشهرة لا يكون قيمة عادلة ولا مبلغا قليلا للإسترداد. وهذا يطرح تساؤلات حول صحة مفاهيم قياس خسائر انخفاض قيمة الشهرة على أنها الفرق بين القيمة الضمنية للشهرة والمبلغ المسجل.

(ب) يبدو أنه من غير المنسجم دراسة الشهرة بشكل منفصل فيما يخص اختبار انخفاض القيمة عندما لا تدرس الأصول الأخرى ضمن الوحدة بشكل منفصل بل تُدرس كجزء من الوحدة ككل، نظراً لأن الشهرة، على عكس العديد من الأصول الأخرى، لا تستطيع توليد تكافآت نقدية واردة بشكل مستقل عن الأصول الأخرى. وقد استندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ إلى فكرة أنه إذا كان من الممكن توليد سلسلة من التقلبات النقدية المستقلة فقط من خلال مجموعة من الأصول تعمل معاً، فإنه يجب دراسة خسائر انخفاض القيمة فقط لتلك المجموعة من الأصول ككل ولا يجب دراسة الأصول المنفردة في المجموعة بشكل منفصل.

(ج) إن الإمتياز يوجب قياس المبلغ القابل للاسترداد للشهرة التي لا تستطيع توليد للفوائد النقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى بشكل منفصل عن قياس خسائر انخفاض القيمة يجعل من الصعب فهم كيف يمكن للمجلس في المستقبل أن يستنتج بشكل معقول أن مثل هذا المنهج في قياس خسائر انخفاض القيمة هو أيضا غير مناسب للأصول الأخرى. وبعبارة أخرى، فإنه إذا تبني المجلس منهج الخطوتين المقترح للشهرة، يمكنه أن يلزم نفسه فعليا بمنهج "الأصل المفرد/ القيمة العادلة" في قياس انخفاض قيمة جميع الأصول الأخرى. ويجب إتخاذ القرار بشأن هذا الموضوع فقط كجزء من إعادة دراسة شاملة لهدف القياس الملائم لاختبار انخفاض القيمة بشكل علم.

(د) إذا تم دراسة الشهرة بشكل منفصل لاختبار انخفاض القيمة باستخدام صلب القيمة الضمنية عندما يتم دراسة الأصول الأخرى ضمن الوحدة فقط كجزء من الوحدة ككل، سيكون هناك عدم تكافؤ: حيث ستحمي الشهرة غير المعترف بها القيمة المسجلة للأصول الأخرى من انخفاض القيمة، لكن لن تحمي القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى المبلغ المسجل للشهرة من انخفاض القيمة. ويبدو هذا غير معقول نظرا لأن القيمة غير المعترف بها لتلك الأصول الأخرى لن يكون من الممكن حينئذ الإعتراف بها. بالإضافة إلى ذلك، سيكون المبلغ المسجل للوحدة أقل من مبلغها القابل للإسترداد في أي وقت تتجاوز فيه خسائر انخفاض قيمة الشهرة القيمة غير المعترف بها للأصول الأخرى في الوحدة.

يستنتاج ١٦٦ بالإضافة إلى ذلك، أثار المجابون والمشاركون في الزيارات الميدانية والمشاركون في نقاشات الطاولة المستديرة في أمريكا الشمالية المخاوف التالية حول جدوى وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح:

(أ) يمكن أن يلزم العديد من الشركات بأن تقوم بشكل منتظم بإداء الخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة، وستحتاج بالتالي إلى تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، والالتزام، والالتزام طارئ ضمن الوحدة (الوحدات) التي انخفضت قيمتها التي تعترف بها المنشأة لو أنها اشترت الوحدة (الوحدات) في إنمجا الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة. بالرغم من أن تحديد هذه القيم العادلة، بالنسبة لبعض الشركات، لن يفرض تحديثات عملية هامة (لأنه، على سبيل المثال، تتوفر بسهولة المعلومات عن القيمة العادلة لأصولهم الهامة)، سيحتاج معظمهم إلى إشراك مقيمين مستقلين، على نطاق واسع جدا وبكلفة عالية، لبعض أو جميع أصول الوحدة. وهذا هو الحال خصوصا عند تحديد وقياس القيم العادلة للأصول غير الملموسة المولدة داخليا غير المعترف بها.

(ب) من المرجح أن يكون تحديد القيم العادلة لكل أصل قابل للتحديد، والالتزام، والالتزام طارئ ضمن الوحدة التي انخفضت قيمتها أمرا غير عملي بالنسبة لأصحاب المصانع في قطاعات متعددة الذين يديرون مرافق متعددة الإنتاج والتي تخدم أكثر من وحدة توليد نقد. على سبيل المثال، لنفترض أن الأساس الرئيسي عند المنشأة في تصميم القطاعات هو أساس جغرافي (مثلا أوروبا، وأمريكا الشمالية، وأمريكا الجنوبية، وآسيا، وأوقيانوسيا، وإفريقيا) وأن أساسها التقني في تصميم القطاعات مبني على مجموعات الإنتاج (عمليات التفتيح، والألوية التي تباع بدون وصفة، والألوية التي تباع بوصفة والفيتامينات/ المواد الخاصة بالحماية). ولنفترض أيضا:

(١) أن لدى مستوى ضمن المنشأة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية هو أدنى

بمستوى واحد من القطاع الرئيسي (مثلا الأعمال المتعلقة بتصنيع الفيتامينات في أمريكا الشمالية)، وذلك يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة على هذا المستوى؛

(٢) تقوم مرفق التوزيع والمصانع في كل منطقة جغرافية بتصنيع وتوزيع جميع مجموعات الإنتاج؛ و

(٣) من أجل تحديد المبلغ المسجل لكل وحدة توليد نقد تشمل على الشهرة، تم تخصيص المبلغ المسجل لكل مصنع ومرفق توزيع بين كل مجموعة إنتاج تقوم بختمتها.

على سبيل المثال، إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية أقل من مبلغها المسجل، فإن قياس القيمة الضمنية للشهرة في تلك الوحدة قد يتطلب القيام بعملية تقسيم لجميع الأصول في أمريكا الشمالية بحيث يصبح من الممكن تخصيص نسبة من القيمة العادلة لكل أصل لوحدة فيتامينات أمريكا الشمالية. ومن المرجح أن تكون هذه التقييمات عالية التكلفة ومن المستحيل إتباعها فعليا ضمن فترة زمنية معقولة (ترواجت تقديرات المشاركين في الزيارات الميدانية من سنة إلى اثني عشر شهرا). إن درجة إعدام الجدوى العملية ستكون أكبر بالنسبة لتلك المنشآت التي تراقب الشهرة وبالتالي تختبرها على مستوى القطاع.

إستنتاج ١٦٧ لاحظ المجلس أثناء دراسة الملاحظات أعلاه ما يلي:

(أ) أن جميع المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة والمشاركين في نقاشات الطويلة المستمرة في أمريكا الشمالية الذين اضطروا للقيام بالخطوة الثانية من اختبار انخفاض القيمة المذكور في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ كانوا مازمين بإشراك مقيمين مستقلين وبتكلفة عالية.

(ب) إن نموذج انخفاض القيمة المقترح في مسودة العرض، رغم أنه يستند إلى منهج الخطوتين في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، يختلف عن اختبار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ومن غير المرجح أن ينتج عن مقارنة للأسباب التالية:

(١) أن المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة التي يتم تخصيص الشهرة لها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو قيمة استخدام الوحدة أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى، وليس القيمة العادلة. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أن مقياس المبلغ القابل للإسترداد الذي يستخدمونه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ يختلف عن مقياس القيمة العادلة الذي ينبغي عليهم استخدامه بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(٢) إن المستوى الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقا لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ سيكون عادة أعلى من المستوى الذي يتم فيه اختبارها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وصرح العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية من المسجلين في الولايات المتحدة أنه يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ على مستوى أقل مما هو بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ لأحد السببين التاليين (١) الحد الذي يفرضه بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على مدى تقليل الشهرة لاختبار انخفاض القيمة (أي أدنى من القطاع التشغيلي بمستوى واحد)، أو (٢) المتطلب الفردي في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ الذي يقتضي جمع العناصر ذات السمات الاقتصادية المشابهة. بالرغم من ذلك، وافق هؤلاء المشاركون بالإجماع على أن منهج معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يوفر للمستخدمين والإدارة معلومات مفيدة أكثر. ولاحظ المجلس أيضا أن العديد من المشاركين في نقاشات الطويلة المستمرة في أمريكا الشمالية قد صرحوا (أو في حالة المشاركين في شركات لتحقيق، صلاتهم) بأنهم

يديررون استثماراتهم في الشهرة عند مستوى أدنى من وحدة الإبلاغ كما هي محددة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ ولديهم معلومات متوافرة بشأن هذه الاستثمارات. كما عبر العديد من هؤلاء المشاركين عن مستوى عالي من عدم الرضا لكون بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ يمنعهم من الاعتراف بانخفاض قيمة الشهرة التي عرفوا أنها موجودة عند هذه المستويات المتكدية، لكنها "انخفضت" ما أن تم جمع وحدات المستوى الأدنى مع وحدات أخرى تحتوي "احتياطات" كافية لمعادلة خسائر انخفاض القيمة.

١٦٨ استنتاج أشار المجلس أيضاً، بخلاف بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢، أنه اتخذ كنقطة بداية له نموذج انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يدمج اختبارات انخفاض القيمة لجميع الأصول ضمن وحدة توليد النقد، بما في ذلك الشهرة. وخلافا لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً، التي تستخدم آلية فحص للتدفق النقدي غير المخصص لاختبار انخفاض قيمة الأصول المضمرة عدا عن الشهرة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل أو وحدة توليد النقد متى كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل. لذلك، فإنه إذا كان هناك في الوقت الذي يتم فيه اختبار انخفاض قيمة وحدة "كبير" تم تخصيص الشهرة لها مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو وحدة توليد نقد "أصغر" مشمولة في تلك الوحدة الأكبر، يجب على المنشأة اختبار انخفاض قيمة تلك الأصل أو الوحدة الأصغر أولاً. وبناءً لذلك، يستنتج المجلس أنه من المعقول في سياق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن نفترض احتمال أن ترتبط خسائر انخفاض القيمة للوحدة الأكبر بالشهرة في الوحدة، بعد تقييم جميع الأصول والوحدات الصغيرة الأخرى فيما يخص انخفاض القيمة. ومثل هذا الافتراض سيكون غير معقول إذا كانت المنشأة تتبع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

١٦٩ استنتاج درس المجلس تحقيق المقاربة الكاملة مع منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. إلا أنه أبقى قلقاً، رغم دعمه للمقاربة، من أن منهج بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يوفر معلومات أفضل من المنهج الذي يتم بموجبه اختبار انخفاض قيمة الشهرة عند مستوى أقل (وبالتالي إزالة العديد من "الاحتياطات" التي تحمي الشهرة من انخفاض القيمة) لكن مع قياس مبلغ خسارة انخفاض قيمة الشهرة وفقاً لمنهج الخطوة الواحدة الولد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

١٧٠ استنتاج استنتج المجلس أن تعقيد وتكاليف تطبيق منهج الخطوتين المقترح في مسودة العرض ستتجاوز المنافع المتكدية من ذلك المنهج. لذلك، قرر المجلس الحفاظ على منهج قياس انخفاض قيمة الشهرة المشمول في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وعليه، يقتضي المعيار أن يتم الاعتراف أولاً بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد على أنها خسارة من انخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الاعتراف بأي زيادة متبقية بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بشكل تسلسلي مع مبالغها المسجلة.

تحديد وقت اختبارات انخفاض القيمة (الفقرات ٩٦-٩٩)

١٧١ استنتاج من أجل تخفيض تكاليف تطبيق الاختبار، وبالتسجام مع الاقتراحات الواردة في مسودة العرض، يسمح المعيار بإداء اختبار انخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أداء الاختبار في نفس الوقت من كل سنة. ويمكن اختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعات الوحدات) المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات)

في إندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

١٧٢ إستنتاج لاحظ المجلس أنه يمكن للمنشآت المشتري في بعض الأحيان أن تكف عن زيادة المنشأة المشتراة، ما يؤدي إلى تجاوز المبلغ المعترف به مبدئياً لإندماج الأعمال والشهرة الناتجة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالإستثمار. وإستنتاج المجلس أنه تتوفر لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة معلومات صادقة وبالتالي مفيدة حول اندماج الأعمال إذا تم الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة تلك من قبل المنشأة المشتري في الفترة السنوية التي حصل فيها اندماج الأعمال.

١٧٣ إستنتاج أيدى المجلس قللاً من إمكانية أن تقوم المنشآت بتأخير الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة تلك حتى الفترة السنوية التي تعقب اندماج الأعمال إذا تضمن المعيار فقط مطلباً لاختبار انخفاض قيمة وحدات توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها على أساس سنوي في أي وقت خلال الفترة. لذلك، قرر المجلس أن يشمل في المعيار المتطلب الإضافي الذي يقتضي أنه إذا تم شراء بعض أو كامل الشهرة المخصصة للوحدة (مجموعة وحدات) في اندماج الأعمال خلال الفترة السنوية الحالية، فإنه يجب اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة وحدات) قبل نهاية تلك الفترة.

تسلسل اختبارات انخفاض القيمة (الفقرة ٩٧)

١٧٤ إستنتاج يقتضي المعيار أنه إذا تم اختبار انخفاض قيمة الأصول (وحدات توليد النقد) التي تشكل وحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة (مجموعة الوحدات) المشتملة على الشهرة، يجب اختبار انخفاض قيمة تلك الأصول الأخرى (الوحدات) قبل الوحدة (مجموعة للوحدات) المشتملة على الشهرة.

١٧٥ إستنتاج لاحظ المجلس أن الأصول أو وحدات توليد النقد التي تشكل وحدة أو مجموعة وحدات تم تخصيص الشهرة لها يمكن أن تحتاج إلى أن يتم اختبار انخفاض قيمتها في نفس وقت اختبار انخفاض قيمة الوحدة أو مجموعة الوحدات المشتملة على الشهرة إذا كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة محتمل للأصل أو الوحدة الأصغر. وإستنتاج المجلس أنه من أجل تقييم ما إذا كانت الوحدة أو مجموعة الوحدات تشتمل على الشهرة، وبالتالي ما إذا انخفضت قيمة الشهرة، يجب أولاً تعديل المبلغ المسجل للوحدة أو مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة من خلال الإعتراف بخسائر انخفاض القيمة المرتبطة بالأصول أو للوحدات الأصغر ضمن تلك الوحدة أو مجموعة الوحدات.

ترحيل حساب المبلغ القابل للإسترداد (الفقرة ٩٩)

١٧٦ إستنتاج بالإسجام مع اختبار انخفاض قيمة البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، يسمح المعيار بترحيل أحدث حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية، شريطة تلبية جميع المعايير الواردة في الفقرة ٩٩.

١٧٧ إستنتاج إن قرار المجلس بوجوب اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنوياً ينطوي بشكل رئيسي على وجهة النظر التي مفادها أنه يجب على الحيد من المنشآت أن تكون قادرة على إستنتاج أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها هو أكبر من مبلغها المسجل دون القيام فعلياً بإعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد. غير أن المجلس استخلص، ومرة

لأخرى بالإنسجام مع إستنتاجاته حول البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، أن الحال قد يكون كذلك فقط إذا تجاوز آخر تحديد للمبلغ القابل للإسترداد المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) بهامش كبير، ولم يحدث أي شيء منذ ذلك التحديد الأخير يشير إلى احتمالية حدوث خسائر انخفاض القيمة. واستنتج المجلس أن السماح، في مثل هذه الظروف، بترحيل حساب تفصيلي للمبلغ القابل للإسترداد الخاص بوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) من فترة سابقة ليتم إستخدامه في اختبار انخفاض القيمة للفترة الحالية سيقتل بشكل كبير من تكاليف تطبيق اختبار انخفاض القيمة، دون الملاس بزاوته.

تخصيص خسارة انخفاض القيمة بين أصول وحدة توليد النقد (الفقرات ١٠٤-١٠٧)

إستنتاج ١٧٨ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٦ متطلبات تخصيص خسارة انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد التي تختلف عن الإقترحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وقد اقترحت مسودة العرض ٥٥ بشكل خاص أنه يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة:

- (أ) أولاً: للشهرة؛
- (ب) ثانياً: للأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط؛
- (ج) ثالثاً: للأصول التي يكون صفائي سعر البيع* لها أقل من مبلغها المسجلة؛ و
- (د) من ثم للأصول الأخرى للوحدة على أساس تقاممي بناءاً على المبلغ المسجل لكل أصل في الوحدة.

إستنتاج ١٧٩ وفيما يلي الأسباب الأساسية وراء وضع هذا الإقتراح:

(أ) يجب تخصيص خسائر انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد، حسب الأولوية، للأصول ذات القيم غير الموضوعية. واعتبرت الشهرة والأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنهما ضمن تلك الفئة. في حين اعتبرت الأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها سوق نشط على أنها مماثلة للشهرة (كلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية تفكر في الأسماء التجارية وعنوان النشر...الخ).

(ب) إذا كان صفائي سعر البيع للأصل أقل من مبلغه المسجل، اعتبر هذا أساساً معقولاً لتخصيص جزء من خسائر انخفاض القيمة لذلك الأصل بدلاً من الأصول الأخرى.

إستنتاج ١٨٠ اعترض العديد من المطلعين على مسودة العرض ٥٥ على الإقتراح وفق الأسس التالية:

(أ) لا تتشابه جميع الأصول غير الملموسة التي ليس لها سوق نشط مع الشهرة (مثلاً، التراخيص وحقوق الامتياز). ولم يوافقوا على أن قيمة الأصول غير الملموسة تخضع دائماً للتقدير الذاتي أكثر من قيمة الأصول الملموسة (مثلاً، المصانع والمعدات المتخصصة).

(ب) يشير مفهوم وحدات توليد النقد إلى منهج شامل لأصول الوحدات وليس إلى منهج خاص بكل أصل على حدة.

واستجابة لهذه الملاحظات، قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية سحب اقتراح مسودة العرض ٥٥ المتعلق بتخصيص خسائر انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة والأصول التي يكون صفائي سعر البيع لها أقل من مبلغها المسجلة.

* في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم للبيع والسيارات المتراكمة، التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤، تم استبدال مصطلح 'صفائي سعر البيع' في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بمصطلح 'قيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع'.

إستنتاج ١٨١ ورفضت لجنة معايير المحاسبة الدولية اقتراحا مفاده أنه يجب تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد أو لا لأي أصل انخفضت قيمته بشكل واضح. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية أنه إذا كان المبلغ القابل للإسترداد لأصل انخفضت قيمته بشكل واضح من الممكن تحديده للأصل المفرد، ليس هناك حاجة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد الخاصة بالأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، لا يمكن القول بانخفاض قيمة الأصل بشكل واضح لأن خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد ترتبط بجميع أصول تلك الوحدة.

عكس خسائر انخفاض القيمة للأصول باستثناء الشهرة (الفقرات ١١٠-١٢٣)

إستنتاج ١٨٢ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وجوب عكس خسارة انخفاض القيمة للأصل باستثناء الشهرة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالأصل منذ الإعراف بأخر خسارة لانخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٣ ونالض معارضو عكس خسائر انخفاض القيمة:

- (أ) أن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة هي مخالفة لنظام محاسبة التكلفة التاريخية. وعند تخفيض المبلغ المسجل، يصبح المبلغ القابل للإسترداد أساس التكلفة الجديد للأصل. وتبعاً لذلك، لا يختلف عكس خسارة انخفاض القيمة عن إعادة تقييم الأصل بزيادة قيمته. وبالفعل فإن المبلغ القابل للإسترداد، في العديد من الحالات، مشابه لأساس القياس المستخدم لإعادة تقييم الأصل. لذلك، يجب إما منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة أو الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية على أنها إعادة تقييم.
- (ب) تؤدي القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة إلى تباين في الأرباح المبلغ عنها. ولا يجب أن تتأثر قياسات الدخل قصيرة الأجل الدورية بالتغيرات غير المتحققة في قياس الأصل المعز. (ج) إن نتيجة القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة لن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بما أن مبلغ العكس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقتصر على مبلغ لا يزيد من المبلغ المسجل للأصل فوق تكلفته التاريخية المستهلكة. ولا يحتوي المبلغ الذي يتم عكسه أو المبلغ المسجل الذي يتم تنقيحه على أي معلومات.
- (د) وفي العديد من الحالات، سينتج عن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة الإعراف الضمني بالشهرة المولدة داخلياً.
- (هـ) إن القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة تتيح المجال للتلاعب وتسهيل زيادة الدخل أثناء الممارسة.
- (و) المتابعة للتأكد فيما إذا كان من الضروري عكس خسائر انخفاض القيمة هو أمر مكلف.

إستنتاج ١٨٤ فيما يلي أسباب لجنة معايير المحاسبة الدولية وراء طلب القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة:

- (أ) أنها تتسجم مع الإطار ووجهة النظر التي مفادها أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي لم يتوقع سابقاً أن تتدفق من الأصل قد تم إعادة تقييمها كما هو مناسب.
- (ب) إن عكس خسائر انخفاض القيمة لا يعتبر إعادة تقييم وهو يتسجم مع نظام محاسبة التكلفة التاريخية طالما أن عملية العكس لا تؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للأصل تكلفته الأصلية مطروحاً منها الإطفاء/الإستهلاك، أو لم يتم الإعراف بخسائر انخفاض القيمة. ووفقاً لذلك،

يجب الاعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة على أنه إعادة تقييم.

(ج) يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها بناءً على التقديرات. وأي تغير في قياس خسائر انخفاض القيمة يكون مشابها للتغير في التقدير. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ "مبادئ المحاسبة، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أن يتم شمل للتغير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الخسارة أو الربح في (أ) فترة للتغير، إذا أثر التغيير على الفترة فقط (ب) فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا أثر التغيير في كليهما.

(د) توفر القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة للمستخدمين مؤشر أكثر فائدة حول إمكانية المنافع المستقبلية للأصل أو مجموعة الأصول.

(هـ) سيتم عرض نتائج العمليات بشكل أكثر صدقاً في الفترة الحالية والفترات المستقبلية لأن الاستهلاك أو الإطفاء لن يعكسا خسائر انخفاض القيمة السابقة التي لم تعد ذات صلة. إن منع القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة قد يؤدي إلى عمليات تلاعب مثل تسجيل خسارة كبيرة في سنة ما ينتج عنها تكلفة استهلاك/إطفاء أقل وأرباح أعلى في السنوات اللاحقة.

إستنتاج ١٨٥ أيدت غالبية المطلعين على مسودة العرض ٥٥ فقرات لجنة معيار المحاسبة الدولية حول القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

إستنتاج ١٨٦ لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ للمنشأة بأن تعترف بعكس خسائر انخفاض القيمة فقط بسبب تعويم الخصم. وأيدت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذا المتطلب لأسباب عملية فقط. وخلافاً لذلك، إذا تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وكان المبلغ القابل للإسترداد مبنيًا على قيمة الإستخدام، يتم الاعتراف بعكس خسائر انخفاض القيمة في كل سنة لاحقة لتعويم الخصم. ويعود سبب هذا، في معظم الحالات، إلى اختلاف نمط استهلاك الأصل مختلفًا عن نمط قيمة الإستخدام. وتعتقد لجنة معايير المحاسبة الدولية، عندما لا يكون هناك تغير في الافتراضات المستخدمة لتقدير المبلغ القابل للإسترداد، أن المنافع المتأثرة من الاعتراف بتعويم الخصم في كل سنة بعد الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة لا تبرر التكاليف المتكبدة. لكن إذا تم الاعتراف بأحد القيود العكسية لأن الافتراضات قد تغيرت، يتم تضمين أثر تعويم الخصم في مبلغ القيد العكس المعترف به.

عكس خسائر انخفاض قيمة الشهرة (الفقرة ١٢٤)

إستنتاج ١٨٧ بالانسجام مع الاقتراح الورود في مسودة العرض، يمنع المعيار الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. وقد تضمنت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم عكس خسائر انخفاض قيمة الشهرة التي تم الاعتراف بها في فترة سابقة عندما تكون قد حصلت بسبب حدث خارجي محدد ذو طبيعة استثنائية لم يكن يتوقع حدوثه، وعندما تقع أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

إستنتاج ١٨٨ وافق معظم المجاوبين على مسودة العرض على أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة. وناقش أولئك الذين لم يوافقوا أنه يجب معاملة القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة بنفس الطريقة التي تُعامل بها القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الأخرى، لكنها تقتصر

* تم استبدال معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" في عام ٢٠٠٣ بمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المبادئ المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

على الظروف التي تحدث فيها خسائر انخفاض القيمة بسبب أحداث محددة خارجة عن سيطرة المنشأة.

١٨٩ إستنتاج لاحظ المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" يمنع الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا. لذلك، إذا سُح بالقيود العاكسة لخسائر انخفاض قيمة الشهرة، تكون المنشأة بحاجة لوضع الحد الذي تُنسب فيه الزيادة اللاحقة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة إلى إسترداد الشهرة المشتراة ضمن وحدة توليد النقد، بدلا من الزيادة في الشهرة المولدة داخليا ضمن الوحدة. واستنتج المجلس أن هذا نادرا ما يحدث. ولأن الشهرة المشتراة والشهرة المولدة داخليا تساهمان بشكل مشترك في نفس التكتفقات النقدية، فإن أي زيادة لاحقة في المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالشهرة المشتراة لا يمكن تمييزها عن الزيادة في الشهرة المولدة داخليا. وحتى لو تم عكس الحدث الخارجي المحدد الذي أدى إلى الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، فإنه من شبه المستحيل تحديد أثر عملية العكس تلك على أنها زيادة مقابلة في المبلغ القابل للإسترداد للشهرة المشتراة. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة.

١٩٠ عبر المجلس عن بعض المخاوف حول أن منع الاعتراف بالقيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة من أجل تجنب الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا يمكن أن ينظر إليه من قبل البعض على أنه غير منسجم مع إختبار انخفاض قيمة الشهرة. وهذا لأنه ينتج عن إختبار انخفاض القيمة حماية المبلغ المسجل للشهرة من انخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا. ووصف البعض هذا الأمر على أنه "رسمة غير مباشرة" للشهرة المولدة داخليا.

١٩١ إلا أن المجلس لم يبد قلقه بشأن حماية الشهرة من الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة من خلال الشهرة المولدة داخليا بقدر ما أبدى قلقه حيال الاعتراف المباشر بالشهرة المولدة داخليا التي يمكن أن تحدث لو تم السماح بالقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة. وكما نوقش في الفقرة "إستنتاج ١٣٥"، يرى المجلس أنه من غير الممكن صياغة إختبار انخفاض قيمة للشهرة المشتراة يلغي الإحتياطات ضد الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة التي توفرها الشهرة المولدة داخليا بعد إدماج الأعمال.

الإفصاحات حول وحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو البند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥)

خلفية عن الإقتراحات الواردة في مسودة العرض

١٩٢ إستنتاج اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن مجموعة من المعلومات حول وحدات توليد النقد التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بند غير ملموسة ذات أعمار غير محددة. وتتضمن تلك المعلومات ما يلي:

- (أ) المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبند غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.
- (ب) الأساس الذي تم بناءا عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع).
- (ج) المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل.

(د) الإقتراضات والتقديرات الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الإقتراضات والتقديرات الرئيسية.

إستنتاج ١٩٣ إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات"، فنترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضا أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد عندما:

(أ) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدة كبيرا فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ أو

(ب) يكون الأساس الذي يتم بناءا عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفا عن الأساس المستخدم للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة؛ أو

(ج) تكون طبيعية أو القيمة المحددة للإقتراضات الرئيسية أو معدل النمو الذي قامت الإدارة بناءا عليه بتحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مختلفة بشكل كبير عن تلك المستخدمة للوحدات الأخرى ضمن القطاع التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

إستنتاج ١٩٤ أثناء مناقشاته لاقتراح متطلبات الإفصاح هذه في مسودة العرض، لاحظ المجلس أن عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة يزيد من الموثوقية التي يجب أن تتوفر في اختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول لضمان أن لا تتجاوز مبالغها المسجلة المبالغ القابلة للإسترداد الخاص بها. وعلى كل حال، فإن طبيعة اختبارات إنخفاض القيمة تعني أن المبالغ المسجلة تمثل هذه الأصول والتأكيد ذو العلاقة بأن تلك المبالغ المسجلة قابلة للإسترداد ستلقى عادة الدعم فقط من خلال تقديرات الإدارة. لذلك، قرر المجلس فحص الطرق التي يمكن من خلالها تحسين موثوقية اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وكخطوة أولى، قام المجلس بدراسة إضافة اختبار تدفق نقدي لاحق في المعيار المنفج، شبيه بذلك الموجود في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية رقم ١١ "إنخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة".

إختبار التدفق النقدي اللاحق

إستنتاج ١٩٥ يقتضي معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ أن تقوم المنشأة بإداء اختبار تدفق نقدي لاحق للتأكيد، في ذلك الوقت، على تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة استخدام الوحدة عند اختبار إنخفاض قيمة الشهرة. وبموجب معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١، يجب مقارنة التدفقات النقدية الفعلية المتوقعة مع تلك التي تم التنبؤ بها لمدة خمس سنوات بعد كل اختبار إنخفاض قيمة للشهرة الذي استند فيه المبلغ القابل للإسترداد إلى قيمة الاستخدام. إذا كانت التدفقات النقدية الفعلية أقل بكثير من تلك التي تم التنبؤ بها بحيث أن استخدام التدفقات النقدية الفعلية في حساب قيمة الاستخدام كان سيتطلب الاعتراف بإنخفاض القيمة في الفترات السابقة، يجب إعادة أداء حسابات إنخفاض القيمة الأصلي باستخدام التدفقات النقدية الفعلية، لكن دون تتبوع أي تكفيات نقدية أو افتراضات أخرى (باستثناء تلك التي تتغير كنتيجة مباشرة لحدوث التدفقات النقدية الفعلية، على سبيل المثال، عندما يتم تأجيل تدفق نقدي وارد رئيسي لمدة سنة). من ثم يجب الاعتراف بأي

إنخفاض قيمة محدد في الفترة الحالية، ما لم يتم عكس إنخفاض القيمة وتلبي عملية عكس الخسائر المعايير الواردة في معيار إعداد التقارير المالية البريطانية ١١ فيما يتعلق بالقيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة.

إستنتاج ١٩٦ لشار المجلس إلى الحجج التالية التي تدعم تضمين إختبار مماثل في المعيار المنقح:

(أ) أنه يبرز من موثوقية إختبار إنخفاض قيمة الشهرة من خلال منع احتمالية تجنب المنشآت الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من خلال استخدام تقديرات تدفق نقدي متفائلة جدا في حسابات قيمة الإستخدام.

(ب) أنه يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لأن سجل التدفقات النقدية الفعلية الذي يكون دائما أقل من التدفقات النقدية المقدرة يميل إلى إثارة الشكوك حول موثوقية التقديرات الحالية.

إستنتاج ١٩٧ وعلى كل حال، يتم تصميم إختبار التدفق النقدي اللاحق فقط لمنع المنشآت من تجنب إنخفاض قيمة الشهرة. ولاحظ المجلس، نظرا للتوجهات الحالية في تكاليف إعادة الهيكلة الجزئية، أن المخاطرة الفكرى فيما يخص جودة الإبلاغ المالي يمكن أن تكون بسبب محاولة المنشآت شطب الشهرة دون مبرر كاف في محاولة للتلاعب بالميزانية العمومية. ولاحظ للمجلس أيضا ما يلي:

(أ) أن تركيز الإختبار على التدفقات النقدية يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. ونتيجة لذلك، فهو لا يقدم نتائج صالحة في نظام قياس القيمة الحالية. ودرس المجلس دمج تصحيح تقديرات العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام في إعادة الحساب الذي يتم أدائه بموجب الإختبار. إلا أن المجلس استنتج أن تحديد أي العناصر التي سيضمها سيكون مشكلة. وعلاوة على ذلك، فإن إضافة تصحيح تقديرات تلك العناصر الأخرى إلى الإختبار سيؤدي فعليا إلى تحويل الإختبار إلى مطلب لأداء إعادة حساب شامل لقيمة الإستخدام لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة.

(ب) إن المبلغ الذي يتم الإعتراف به كخسارة إنخفاض قيمة بموجب الإختبار هو مبلغ إنخفاض القيمة الذي كان يمكن أن يتم الإعتراف به، شريطة أن يتم تجاهل التغيرات في تقديرات التدفقات النقدية المتبقية والتغيرات في الخصم ومعدلات النمو. لذلك، فهو يعتبر مبلغا افتراضيا لا يوفر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات - وهو ليس تقديرا للمبلغ الحالي ولا تنبؤا بالتدفقات النقدية النهائية.

(ج) يمكن أن ينتج عن مطلب أداء الإختبار لكل من فترات الإبلاغ السنوية الخمس التي تلي إختبار إنخفاض القيمة أن تضطر المنشأة إلى الإحتفاظ بخمس مجموعات من حسابات الخصم سنوات لكل وحدة توليد نقد تم تخصيص الشهرة لها. لذلك، من المرجح أن يكون الإختبار عبئا ثقيلا، وخصوصا إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من هذه الوحدات، بدون تقديم معلومات مفهومة أو مفيدة تساعد على اتخاذ القرارات.

إستنتاج ١٩٨ وبناءا على ذلك، قرر المجلس أن لا يقترح إختبار تدفق نقدي لاحق في مسودة العرض. إلا أنه ظل ملتزما بإيجاد طريقة ما لتحسين موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وقرر أن يحاول تحسين تلك الموثوقية من خلال متطلبات الإصاح.

تضمنين متطلبات الإفصاح في المعيار المنقح

استنتاج ١٩٩ لاحظ المجلس خلال وضع مسودة العرض أن الإطار يحدد الوثائق كواحدة من الخصائص النوعية الرئيسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتى تكون المعلومات موثوقة، يجب أن تخلو من الأخطاء المادية والتحيز ويكون من الممكن الإعتماد عليها لكي تمثل بصدق ما قصد تمثيله. ويحدد الإطار مدى الملائمة كخاصية نوعية رئيسية أخرى يجب أن تتوفر في المعلومات حتى تكون مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية. وحتى تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أن تؤكد أو تصحح تقييماتهم السابقة.

استنتاج ٢٠٠ لاحظ المجلس أن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى المشمولة في البيانات المالية هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تتناقصت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. على سبيل المثال، إن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المبلغ المعترف به لمخصص معين تكون ملائمة لأنها تساعد المستخدمين في تقييم أثر حدث ماضي (أي النتائج الاقتصادية للحدث الماضي الذي ينشأ عنه إلزام تعاقدي حالي) وحدث مستقبلي (أي مبلغ التدفق للصادر المستقبلي المتوقع للمنفعة الاقتصادية المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي). ووفقا لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" من المنشأة الإفصاح، لكل صنف من المخصصات، عن معلومات حول الشكوك المحيطة بمبلغ وتوقيت التدفقات الصادرة المتوقعة من المنافع الاقتصادية، والإفراضات الرئيسية التي تخص الأحداث المستقبلية التي يمكن أن تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي وتم عكسه في مبلغ المخصص.

استنتاج ٢٠١ استنتج المجلس أنه لكون المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، فإنه يجب على المنشأة أن توضح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

استنتاج ٢٠٢ استنتج المجلس أيضا أن مثل هذه الإفصاحات توفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة أكثر من المعلومات التي يوفرها إختبار التدفق النقدي اللاحق.

استنتاج ٢٠٣ وبحث المجلس فيما بعد كيف يمكن تحقيق بعض التوازن بين الهدف المتمثل في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لتقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبلغ المسجل للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، وبين الضخامة المحتملة لمثل هذه الإفصاحات.

استنتاج ٢٠٤ قرر المجلس أنه يمكن تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات وضخامتها المحتملة من خلال طلب ما يلي:

- (١) الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع بناءً على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة يشمل في مبلغه المسجل الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة؛ لكن

(ب) استثناء المعلومات حول وحدة توليد نقد معينة ضمن ذلك القطاع من إجمالي المعلومات والإفصاح عنها بشكل منفصل عندما:

- (١) يختلف الأساس (أي صافي سعر البيع أو قيمة الاستخدام) أو المنهجية أو الافتراضات الرئيسية المستخدمة لقياس مبلغها القابل للإسترداد عن تلك المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد للوحدات الأخرى في القطاع؛ أو
- (٢) يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في الوحدة كبيراً فيما يتعلق بإجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

مناقشات المجلس

بإستنتاج ٢٠٥ بعد دراسة ملاحظات المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية، أكد المجلس على استنتاجه السابق بأن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية المعلومات الأخرى هي نفسها ملائمة، ويزيد مستوى ملائمتها كلما تتلصقت موثوقية تلك المعلومات الأخرى. لذلك، فإن المنشآت ملزمة بالإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم موثوقية التقديرات التي تستخدمها الإدارة لدعم المبالغ المسجلة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ولاحظ المجلس أن معظم المشاركين في الزيارات الميدانية والعديد من المجاوبين عبروا عن دعمهم الصريح لإستنتاجه الذي يفيد بأنه طالما يؤدي عدم إطفاء الشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إلى زيادة الموثوقية التي يجب أن تتوفر في إختبارات إنخفاض قيمة تلك الأصول، تكون بعض الإفصاحات الإضافية ضرورية لتوفير المعلومات للمستخدمين من أجل تقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة تلك.

بإستنتاج ٢٠٦ وعلى كل حال، كان من الواضح من ردود المشاركين في الزيارات الميدانية أن الإفصاحات المقترحة لم يكن من الممكن جمعها بطريقة ذات معنى على مستوى القطاع إلى الحد الذي أمل المجلس بوجوده. ونتيجة لذلك، فإن الإقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات على أساس إجمالي لكل قطاع، لكن مع إفصاحات منفصلة لوحدات توليد النقد في الظروف المحددة في الفقرة "بإستنتاج ١٩٣" لا يؤدي إلى تحقيق توازن معقول بين الهدف من الإفصاحات والضخامة المحتملة لها.

بإستنتاج ٢٠٧ أبدى المجلس أيضاً تعاطفاً مع مخاوف المجاوبين والمشاركين في الزيارات الميدانية بأن الإفصاحات المقترحة قد تجاوزت هدفهم المقصود المتمثل في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين لتقييم موثوقية إختبارات إنخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. حيث ناقش المجاوبون والمشاركون في الزيارات الميدانية على سبيل المثال بما يلي:

- (أ) سيكون من الصعب جداً صياغة حسابات المبلغ القابل للإسترداد في إفصاحات مفيدة وموجزة لأن هذه الإفصاحات تكون عادة معقدة ولا ينتج عنها عادة تقدير يتم دفعة واحدة للمبلغ القابل للإسترداد - ويتم عادة تحديد القيمة المفردة للمبلغ القابل للإسترداد فقط عندما يكون الحد الأدنى في نطاق المبلغ القابل للإسترداد أقل من المبلغ المسجل لوحدته توليد النقد. وتثير هذه الصعوبات شكوكاً حول إمكانية تقديم المعلومات، وخصوصاً تحليلات الحسابية، في الوقت المناسب.

(ب) إن الإفصاح عن المعلومات المقترحة، وخصوصاً القيم المحددة لكل افتراض رئيسي وحسابيته، التي تستند إليه حسابات المبلغ القابل للإسترداد، قد يسبب ضرر تجاري جسيم

للمنشأة. ويمكن أن يستعمل مستخدمو البيانات المالية، على سبيل المثال، الإفصاحات الكمية كأسس لرفع دعوى قضائية ضد المنشأة، أو مجلس إدارتها أو الإدارة في حال كان من المحتمل جدا أن تكون هذه الإفصاحات أقل دقة. وتشجع مخاطر الدعاوى القضائية المتزايدة الإدارة على استخدام افتراضات عالية التحفظ، ينتج عنها بالتالي تخفيض غير صحيح لقيمة الأصول، أو تضطر الإدارة لإشراك خبراء مستقلين لوضع جميع الإفصاحات الرئيسية وأداء حسابات المبلغ القابل للإسترداد. بالإضافة إلى ذلك، عبر العديد من المشاركين في الزيارات الميدانية عن مخاوفهم حيال الأثر المحتمل الذي قد يتركه الإفصاح عن مثل هذه المعلومات على قدرتهم على الدفاع عن أنفسهم في الإجراءات القانونية المختلفة.

إستنتاج ٢٠٨ لذلك، قام المجلس بدراسة الموضوعين المتدخلين التاليين:

- (أ) إذا تجلوزت الإفصاحات المقترحة الهدف المقصود منها، فما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لكي يكون لدى المستخدمين معلومات كافية لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ؟
- (ب) كيف يمكن عرض هذه المعلومات بحيث يكون هناك توازن ملائم بين توفير المعلومات للمستخدمين لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة، والضخامة المحتملة لهذه الإفصاحات؟

إستنتاج ٢٠٩ ونتيجة للمناقشات التي عقدها المجلس، فقد قرر ما يلي:

- (أ) عدم متابعة الاقتراح بطلب الإفصاح عن المعلومات لتقييم موثوقية اختبارات انخفاض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل عن وحدات توليد النقد ضمن القطاع في ظروف محددة. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات فقط لكل وحدة توليد نقد (مجموعة من الوحدات) التي يكون المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة كبيرا بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.
- (ب) عدم متابعة الاقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد مبلغها المسجل. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن تصحح المنشأة عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير مقبول ومحتمل في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجلوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

- (ج) عدم متابعة الاقتراح بأن يُطلب من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل افتراض رئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مرتبطة لذلك التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتمسوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلا من ذلك، يقتضي المعيار أن تصحح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد

القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تتسمج، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يُطلب من المنشأة أيضاً أن تفصح عن القيمة المحددة للافتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مترتبة لذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتسوى المبلغ القابل للإسترداد بالخاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(د) طلب الإفصاح أيضاً عن المعلومات حول الافتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدات توليد النقد المتعددة (مجموعات من الوحدات) التي تشمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

الأحكام الانتقالية (الفقرات ١٣٨-١٤٠)

إستنتاج ٢١٠ إذا اختارت المنشأة أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ابتداءً من أي تاريخ سبق توافيقه النفاذ المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يجب عليها أيضاً أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من نفس ذلك التاريخ. وتحدد الفقرات "إستنتاج ١٨١ - إستنتاج ١٨٤" من أسس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

إستنتاج ٢١١ وخلافاً لذلك، يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

- (أ) على الشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإفصاح في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ؛ و
- (ب) على جميع الأصول الأخرى باثر مستقبلي من بداية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

إستنتاج ٢١٢ وخلال وضع المتطلبات المبينة في الفقرة "إستنتاج ٢١١"، درس المجلس ما إذا كان يجب أن يُطلب من المنشآت أن:

- (أ) أن تطبق باثر رجعي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح؛ و
- (ب) أن تطبق باثر رجعي مطلب منع القيود العكسية لخسائر إنخفاض قيمة الشهرة وبالتالي إلغاء أية قيود عكسية تم الإعتراف بها قبل تاريخ إصدار المعيار المنقح.

إستنتاج ٢١٣ استنتج المجلس أن التطبيق باثر رجعي لإختبار إنخفاض قيمة الشهرة المنقح سيكون مشكلة للأسباب التالية:

- (أ) كان من المستحيل تطبيقه في العديد من الحالات لأن المعلومات المطلوبة قد لا تكون موجودة أو أصبح من غير الممكن الحصول عليها.
- (ب) أنه قد يتطلب تحديد التقديرات التي كان سيتم إجرائها في تاريخ سابق، وبالتالي ستشأ مشكلة حول كيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن للعوامل الموجودة في تاريخ إختبار إنخفاض القيمة.

إستنتاج ٢١٤ لاحظ المجلس أيضاً أن مطلب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي، بغض النظر عما إذا كان

هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها، فيضمن أنه بحلول نهاية الفترة الأولى التي يكون فيها المعيار نافذاً، يتم اختبار انخفاض قيمة كامل الشهرة المعترف والمشتراة قبل تاريخ نفاذه.

٢١٥ إستنتاج في حالة القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة، أقر المجلس أن طلب إلغاء القيود العكسية المعترف بها قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح قد يبدو أمراً ملائماً، وخصوصاً بالنظر إلى أسباب المجلس في منع القيود العكسية لخسائر انخفاض قيمة الشهرة (انظر الفترات "إستنتاج ١٨٧-إستنتاج ١٩١"). واستخلص المجلس، على كل حال، أن الإطفاء السابق لتلك الشهرة، بالإضافة إلى متطلب اختبار انخفاض قيمة للشهرة بشكل سنوي على الأقل، يضمن بأن لا يتجاوز المبلغ المسجل للشهرة مبلغها القابل للإسترداد في نهاية فترة الإبلاغ التي يكون فيها المعيار نافذاً. لذلك، استنتج المجلس أنه يجب تطبيق المعيار على أساس مستقبلي.

اختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة

٢١٦ إستنتاج حيث أن أحد أهداف المرحلة الأولى من مشروع عمليات اندماج الأعمال كان السعي إلى تحقيق مقارنة دولية حول محاسبة الشهرة، درس المجلس ما إذا كان يجب لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يشمل على اختبار انخفاض قيمة إنتقالي للشهرة مشابه لذلك المشمول في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢. ويتضمن بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم اختبار انخفاض قيمة الشهرة سنوياً، تبين الاختبارات السنوية إذا وقع حدث ما أو تغيرت الظروف ويكون من المرجح تخفيض القيمة العادلة لوحدة الإبلاغ إلى أقل من مبلغها المسجل. في حين تقتضي الأحكام الإنتقالية الواردة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق اختبار انخفاض قيمة الشهرة بأثر مستقبلي. إلا أنه يجب أداء اختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله. ويتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة المعترف بها نتيجة الاختبار الإنتقالي على أنها أثر التغير في مبادئ المحاسبة، وليس كخسارة انخفاض قيمة. بالإضافة إلى الاختبار الإنتقالي، يقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ من المنشأة أن تقوم بداء اختبار انخفاض قيمة الشهرة السنوي المطلوب في السنة التي يتم فيها تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بمجمله بشكل مبدئي. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يستمر اختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة على أنه اختبار سنوي للسنة الأولى ما لم تحدد المنشأة بداية سنتها المالية في تاريخ الاختبار السنوي لانخفاض قيمة للشهرة.

٢١٧ إستنتاج استنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن تحديد الشهرة التي لم تُعتبر أنها منخفضة القيمة بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً قبل إصدار بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ على أنها منخفضة القيمة إذا تم تطبيق اختبار انخفاض القيمة على تلك الشهرة في التاريخ الذي طبقت فيه المنشأة بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي. ويعود سبب هذا، بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً السابقة، إلى قيام المنشآت نمونجياً باختبار انخفاض قيمة الشهرة باستخدام تقديرات غير مخصصة للتدفقات النقدية المستقبلية. واستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أيضاً ما يلي:

(أ) أن الجزء الأكبر من أي خسائر انخفاض قيمة إنتقالية قد نتج على الأرجح من التغير في الأساليب. وتكون بالتالي معاملة تلك الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقاً في التمثيل.

(ب) ولأنه يجب الإبلاغ عن خسائر انخفاض القيمة الإنتقالية على أنها تغير في المبادئ المحاسبية، يجب تطبيق اختبار انخفاض القيمة الإنتقالي للشهرة من تاريخ تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ بشكل مبدئي.

٢١٨ إستنتاج لاحظ المجلس أنه كان من المطلوب بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ اختبار انخفاض قيمة الشهرة، التي تم إطلاقها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة، في نهاية كل سنة مالية على

الأكل. وكان من المطلوب إختبار إنخفاض قيمة الشهرة، التي تم إيلفها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، في تاريخ الميزانية العمومية إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. ويتقضي المعيار المنقح أن يتم إختبار إنخفاض قيمة الشهرة سنوياً أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها. كما ينقل ما يلي من النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ (أ) مؤشرات إنخفاض القيمة، (ب) مقياس المبلغ القابل للإسترداد (أي قيمة الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحة منها للتكاليف حتى البيع، أيهما أعلى)، (ج) مطلب أن يتم تخصيص خسائر إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد أو لا من أجل تخفيض المبلغ المسجل لأي شهرة مخصصة للوحدة.

بإستنتاج ٢١٩ لذلك، فإن الشهرة التي تم إختبار إنخفاض قيمتها وفقاً للنسخة السابقة من المعيار المنقح مباشرة قبل بداية فترة الإبلاغ التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً (لأنه قد تم إيلفها خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة أو لأنه كان هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها) لا يمكن أن تُحدد على أنها منخفضة القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في بداية الفترة التي يصبح فيها نافذاً. وهذا لأن تطبيق المعيار ينتج عنه تحديد خسائر إنخفاض القيمة للشهرة فقط إذا كان المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة وحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها يتجاوز مبلغها القابل للإسترداد، وكان يضمن إختبار إنخفاض القيمة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن الحال لن يكون كذلك.

بإستنتاج ٢٢٠ استنتج المجلس أنه قد يكون هناك حالة واحدة فقط يمكن أن ينشأ فيها عن إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الشهرة. وهذه الحالة هي عندما تصبح الشهرة التي تم إيلفها خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، منخفضة القيمة في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة الذي كان يجب بشكل معقول دراسته من قبل المنشأة. واستنتج المجلس أنه من المرجح أن يكون هذا حدثاً نادراً.

بإستنتاج ٢٢١ لاحظ المجلس أنه يمكن رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لإنخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب للوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الذي يقتضي إختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن لفائدة الوحيدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي سيكون، في تلك الحالات النادرة، فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذاً المفعول عن خسائر إنخفاض القيمة الناشئة بعد بداية تلك الفترة.

بإستنتاج ٢٢٢ استنتج المجلس أنه ونظراً للظروف النادرة التي ينشأ فيها هذا الموضوع، أن التكاليف الإضافية للإختبار تفوق لفائدة من تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي. لذلك قرر المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح إختبار إنخفاض قيمة إنتقالي للشهرة.

إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي للبيود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

بإستنتاج ٢٢٣ يقتضي أيضاً بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ أن يتم تطبيق إختبار إنخفاض القيمة الإنتقالي، من بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق ذلك المعيار بشكل مبدئي، على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفذ بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ التي يتم إعادة تقييمها على أنها ذات أعمار إنتاجية غير محددة. ويتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة الناشئة عن ذلك الإختبار الإنتقالي لإنخفاض القيمة على أنها أثر لتغير معين في المبادئ المحاسبية وليس على أنها خسارة إنخفاض قيمة. أما بالنسبة للشهرة:

(أ) يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة التي يتوقف إبطالها عند التطبيق المبني لبيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢ وفقاً لهذا البيان باستخدام طريقة مختلفة عن تلك التي تم تطبيقها سابقاً على تلك الأصول. لذلك، من المحتمل بالنسبة للأصل الذي لم يعتبر سابقاً أنه منخفض للقيمة أن يتم تحديده على أنه كذلك بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

(ب) يستنتج مجلس معايير المحاسبة المالية أن الجزء الأكبر من أي خسائر إنخفاض قيمة انتقالية هو ناتج على الأرجح من التغير في أساليب اختبار إنخفاض القيمة. لذلك تكون معاملة هذه الخسائر على أنها ناشئة من التغيرات في المبادئ المحاسبية أكثر صدقاً في التمثيل.

إستنتاج ٢٢٤ درس المجلس ما إذا كان يجب أن يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على اختبار إنخفاض القيمة الانتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة شبيه بذلك الموجود في بيان معايير المحاسبة المالية ١٤٢.

إستنتاج ٢٢٥ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" هتصت اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفائه خلال فترة تتجاوز ٢٠ سنة في نهاية كل سنة مالية على الأقل وفقاً للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يتم إطفائه خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة في تاريخ الميزانية العمومية فقط إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ويتضمن المعيار المنقح أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد سنوياً. كما يقتضي أيضاً متابعة قياس المبلغ القابل للإسترداد لمثل هذا الأصل على أنه قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، أيهما أعلى.

إستنتاج ٢٢٦ بالنسبة للشهرة، مستنتج المجلس وجوب أن لا يقتضي المعيار المنقح اختبار إنخفاض القيمة الانتقالي للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لأن:

(أ) الحالة الوحيدة التي يمكن أن ينشأ فيها عن اختبار إنخفاض القيمة الانتقالي الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة، هي عند إنخفاض قيمة بند غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد تم إطفائه سابقاً خلال فترة لا تتجاوز ٢٠ سنة، مباشرة قبل بداية الفترة التي يصبح فيها المعيار المنقح نافذاً، في غياب أي مؤشر على إنخفاض القيمة كان ينبغي دراسته بشكل معقول من قبل المنشأة.

(ب) يتم رغم ذلك الإعتراف بمثل هذه الخسائر لانخفاض القيمة نتيجة تطبيق المتطلب الوارد في المعيار الذي يقتضي اختبار إنخفاض قيمة هذه الأصول بشكل سنوي على الأقل. لذلك، فإن الفائدة الوحيدة من تطبيق مثل هذا الاختيار هو فصل خسائر إنخفاض القيمة الناشئة قبل الفترة التي يكون فيها المعيار المنقح نافذاً عن أي خسائر إنخفاض قيمة ناشئة بعد بداية تلك الفترة.

(ج) نظراً للظروف النادرة جداً التي قد ينشأ فيها هذا الموضوع، تفوق التكاليف الإضافية للاختبار لفائدة المتأثرة من تطبيق اختبار إنخفاض القيمة الانتقالي.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٤٠)

إستنتاج ٢٢٧ لاحظ المجلس أن إصدار أي معيار إما يوضح رأيه بأن تطبيق المعيار سينتج عنه تقديم معلومات مفيدة لكثير المستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تكافئها النقدية. وعلى ذلك الأساس، هناك حالة تسمح، بل وتشجع بالفعل، المنشآت على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس أخذ بعين الإعتبار أيضاً أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه

يمكن أن يخضع من قبلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترة) التي تسبق تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر إيجابية للخيار للمنشآت.

إستنتاج ٢٢٨ استنتج المجلس أن المنفعة المتأتية من تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تكافؤاتها النقدية من خلال السماح بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ تفوق مسوئ الإنخفاض المحتمل لقبلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ قبل تاريخ نفاذه. وعلى كل حال، ونظرا لأن تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو جزء من مجموعة متكاملة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما هما منقحان عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص بالتغييرات الرئيسية عن مسودة العرض

إستنتاج ٢٢٩ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن مسودة العرض:

(أ) اقترحت مسودة العرض أن يتم اختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد قبل نهاية كل فترة سنوية من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويقتضي المعيار اختبار إنخفاض قيمة هذا الأصل غير الملموس بشكل سنوي من خلال مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد. ويمكن القيام باختبار انخفاض القيمة في أي وقت خلال الفترة السنوية، شريطة أن يتم أدلاء في نفس الوقت من كل سنة، ويمكن اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. لكن إذا تم الاعتراف مبدئيا بهذا الأصل غير الملموس خلال الفترة السنوية الحالية، يقتضي المعيار أن يتم اختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية الفترة السنوية الحالية.

(ب) اقترحت مسودة العرض أن تستند تقديرات التدفق النقدي المستخدمة لقياس قيمة الإستخدام إلى افتراضات معقولة ومدعومة تأخذ بعين الإعتبار التكتفقات النقدية الفعلية السابقة والقدرة السابقة للإدارة على التنبؤ بالتكتفقات النقدية بدقة. ولم يتم شمل هذا الاقتراح في المعيار. وبدلا من ذلك، يضم المعيار إرشادات توضح أنه يجب على الإدارة:

(١) تقييم معقولية الافتراضات التي تستند إليها تقديرات تكافؤاتها النقدية الحالية من خلال فحص أسباب الاختلافات بين تقديرات التكتفقات النقدية السابقة والتكتفقات النقدية الفعلية؛ و

(٢) ضمان أن تكون الافتراضات التي تستند إليها تقديرات تكافؤاتها النقدية الحالية منسجمة مع المخرجات الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل آثار الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التكتفقات النقدية الفعلية هذا الأمر مناسبا.

(ج) اقترحت مسودة العرض أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأتي من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد ذلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخليا. وفي مثل هذه الظروف، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج في تقدير التكتفقات النقدية المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الوحدة. واقترحت مسودة العرض أيضا أنه عند تقدير

التدفقات النقدية المستقبلية لتحديد قيمة استخدام وحدات توليد النقد التي تستخدم الإنتاج، يجب استخدام أفضل تقدير لدى الإدارة لأسعار السوق المستقبلية للإنتاج.

ويقضي المعيار بطريقة مشابهة أنه إذا وجد سوق نشط للإنتاج المتأني من الأصل أو مجموعة الأصول، يجب تحديد تلك الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد، حتى لو كان بعض أو كامل الإنتاج يُستخدم داخليا. وعلى كل حال، يوضح المعيار أنه إذا كانت التدفقات النقدية الواردة المولدة من خلال أي أصل أو وحدة توليد نقد تتأثر بتسعير النقل الداخلي، يجب على المنشأة أن تستخدم أفضل تقدير لدى الإدارة للسعر (لأسعار) المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في المعاملات على أساس تجاري في تقدير ما يلي:

(١) التدفقات النقدية الواردة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصل أو وحدة توليد النقد؛ و

(٢) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية المستخدمة لتحديد قيمة استخدام الأصول أو وحدات توليد النقد الأخرى التي تتأثر بتسعير النقل الداخلي.

(د) اقترحت مسودة العرض وجوب أن يتم تخصيص الشهرة المشتركة في اندماج الأعمال لوحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد، بحيث تمثل كل من هذه الوحدات أصغر وحدة توليد نقد يمكن أن يتم تخصيص حصة من المبلغ المسجل للشهرة على أساس منسجم ومطقي. واقترحت مسودة العرض أيضا:

(١) أنه يجب النظر إلى نسبة من المبلغ المسجل للشهرة على أنها يمكن تخصيصها لوحدة توليد النقد على أساس معقول ومنسجم فقط عندما تمثل تلك الوحدة أدنى مستوى تراقب فيه الإدارة العائد على الاستثمار في الأصول التي تتضمن الشهرة.

(٢) يجب أن لا تكون وحدة توليد النقد أكبر من القطاع المبنى على صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤ "تقديم التقارير حول القطاعات".

ويقضي المعيار أن يتم تخصيص الشهرة المشتركة في اندماج الأعمال لكل من وحدات توليد النقد الخاصة بالمنشأة المشتركة، أو مجموعات وحدات توليد النقد، التي يتوقع أن تستفيد من تجمعات الاندماج، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الإلتزامات الأخرى للمنشأة المشتركة معينة لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ويقضي المعيار أيضا من كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها أن: (١) تمثل أدنى مستوى في المنشأة يتم فيه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، (٢) لا تكون أكبر من القطاع المبنى على صيغة الإبلاغ الرئيسية أو ثلاثوية للمنشأة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤.

(هـ) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تنصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية يجب أن:

(١) تكون مشمولة في المبلغ المسجل للعملية عند تحديد الربح أو الخسارة من التصرف؛ و

(٢) يتم قياسها على أساس القيم النسبية للعملية المتصرف بها والنسبة المستفادة من وحدة توليد النقد.

تم شمل هذا الاقتراح في المعيار مع إجراء تعديل واحد. حيث يقتضي المعيار أن يتم قياس الشهرة المرتبطة بالعملية التي يتم التصرف بها على أساس القيم النسبية للعملية التي

يتم للتصرف بها والنسبة المستفاد من وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالمعيار المتصرف بها.

(و) اقترحت مسودة العرض أنه عندما تقوم المنشأة بإعادة تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين وحدات النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، فإنه يجب إعادة تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد. ويقتضي المعيار على نحو مماثل من المنشأة التي تعود تنظيم هيكل الإبلاغ الخاص بها بطريقة تغير من تكوين واحدة أو أكثر من وحدات توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها أن تقوم بإعادة تخصيص الشهرة للوحدات (مجموعات الوحدات) المتأثرة. وعلى كل حال، يقتضي المعيار أداء إعادة التخصيص هذا باستخدام منهج ذو قيمة نسبية مشابه لذلك المنهج المستخدم عندما تتصرف المنشأة بعملية معينة ضمن وحدة توليد النقد، ما لم تستطع المنشأة أن تثبت وجود طريقة أخرى تعكس بشكل أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات التي تم إعادة تنظيمها (مجموعات الوحدات).

(ز) اقترحت مسودة العرض منهجا يتألف من خطوتين لاختبار انخفاض قيمة الشهرة. وتتضمن الخطوة الأولى استخدام آلية فحص لتحديد الانخفاض المحتمل في قيمة الشهرة، ويتم وفقا لها تحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل فقط عندما يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة مبلغها القابل للإسترداد. إذا قامت المنشأة بتحديد الشهرة المخصصة لوحدة توليد النقد على أنها منخفضة القيمة بشكل محتمل، يمكن للمنشأة عندئذ أن تحدد ما إذا انخفضت قيمة الشهرة المخصصة للوحدة من خلال مقارنة مبلغها القابل للإسترداد، الذي يتم قياسه على أنه "القيمة الضمنية" للشهرة، مع مبلغها المسجل. ويمكن قياس القيمة الضمنية للشهرة على أنها قيمة متبقية، كونها زيادة في المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، عن صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات الطارئة التي تعترف بها المنشأة إذا قامت بشراء وحدة توليد النقد في لندماج الأعمال في تاريخ اختبار انخفاض القيمة. ويقتضي المعيار أن يتم الاعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد (مجموعة الوحدات) التي تم تخصيص الشهرة لها عن مبلغها القابل للإسترداد أولا على أنها خسارة لانخفاض قيمة الشهرة. من ثم يتم الاعتراف بأي زيادة تبقى بعد تخفيض المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر من خلال تخصيصها للأصول الأخرى في الوحدة بطريقة تناسبية مع مبالغها المسجلة.

(ح) اقترحت مسودة العرض ضرورة أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول وحدات توليد النقد التي تشمل مبالغها المسجلة على شهرة أو بنود غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محددة. وتضمنت تلك المعلومات المبلغ المسجل للشهرة والمبلغ المسجل للبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، والأساس الذي تم بناءا عليه تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (أي قيمة الإستخدام أو صافي سعر البيع)، والمبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مبلغها المسجل، والافتراضات والتقديرية الرئيسية المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة والمعلومات حول حساسية ذلك المبلغ القابل للإسترداد تجاه التغيرات في الافتراضات والتقديرية الرئيسية. إذا قامت المنشأة بالإبلاغ عن معلومات القطاع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٤

* تقديم التقارير حول القطاعات *، تقترح مسودة العرض ضرورة الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل إجمالي لكل قطاع على أساس صيغة الإبلاغ الرئيسية للمنشأة. كما اقترحت مسودة العرض أيضاً أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لوحدة توليد النقد إذا تمت تلبية معايير محددة. إن المعيار:

(١) لا يقتضي الإفصاح عن معلومات لتقييم موثوقية اختبارات تخفيض القيمة للشهرة والبنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بشكل إجمالي لكل قطاع وبشكل منفصل لوحدة توليد النقد ضمن القطاع عند تلبية معايير محددة، وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار الإفصاح عن هذه المعلومات لكل وحدة توليد نقد (مجموعة وحدات) التي يكون فيها المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة لتلك الوحدة (مجموعة وحدات) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة في المنشأة.

(٢) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الذي يتجاوز به المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المبلغ المسجل لها. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات فقط إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي الذي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد للخلاص بالوحدة (مجموعة من الوحدات) إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة من الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد.

(٣) لا يقتضي من المنشأة الإفصاح عن القيمة المحددة لكل افتراض رئيسي استندت عليه المنشأة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مرتبطة لذلك التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة مع مبلغها المسجل. وبدلاً من ذلك، يقتضي المعيار أن تفصح المنشأة عن وصف لكل افتراض رئيسي استندت عليه الإدارة في تحديد المبلغ القابل للإسترداد، ومنهج الإدارة في تحديد القيمة (القيم) المعينة لكل افتراض رئيسي، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو تتسمم، حيثما كان ملائماً، مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإن لم تكن كذلك، فكيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات. لكن إذا أدى تغير معقول ومحتمل في الافتراض الرئيسي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها القابل للإسترداد، يُطلب من المنشأة أيضاً أن تفصح عن القيمة المحددة للإفتراض الرئيسي، والمبلغ الذي يجب أن تتغير به تلك القيمة، بعد دمج أي آثار مرتبطة لذلك التغير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ القابل للإسترداد، حتى يتساوى المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (مجموعة الوحدات) مع مبلغها المسجل.

(٤) يقتضي أن يتم الإفصاح عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية لأي افتراض رئيسي له علاقة بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد المتعددة (مجموعات الوحدات) التي تشتمل بشكل منفرد على مبالغ غير هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، لكنها تحتوي، بشكل إجمالي، على مبالغ هامة من الشهرة أو البنود غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

تاريخ وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول

إستهتاج ٢٣٠ قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في حزيران ١٩٩٦ إعداد معيار محاسبي دولي حول إنخفاض قيمة الأصول. وفيما يلي الأسباب وراء وضع معيار معين حول إنخفاض قيمة الأصول:

(أ) جمع متطلبات تحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها وعكسها في معيار واحد لضمان الاتساجم بين هذه المتطلبات؛

(ب) لم تكن المتطلبات والإرشادات السابقة في معايير المحاسبة الدولية مفصلة بشكل كاف لضمان قيام المنشآت بتحديد خسارة إنخفاض القيمة وقياسها والاعتراف بها بطريقة متشابهة، مثلا كان هناك حاجة لإلغاء بدائل معينة لقبول خسارة إنخفاض القيمة، مثل الخيار السابق بعدم استخدام الخصم؛ و

(ج) قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية في آذار ١٩٩٦ أن تكتشف ما إذا كانت فترة إطفاء الأصول غير الملموسة والشهرة يمكن أن تتجاوز، في بعض الظروف النادرة، ٢٠ سنة إذا كانت تلك الأصول خاضعة لاختبارات إنخفاض قيمة سنوية مفصلة موثوقة.

إستهتاج ٢٣١ صالقت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نيسان ١٩٩٧ على مسودة العرض ٥٥ "إنخفاض قيمة الأصول". وقد استلمت لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من ٩٠ رسالة ملاحظات من أكثر من ٢٠ بلدا. كما قامت اللجنة بإعداد إختبار ميداني للإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥. وشاركت أكثر من ٢٠ شركة من قطاعات الأعمال المختلفة ومن ١٠ بلدان مختلفة في الإختبار الميداني. وقد أعد أكثر من نصف المشاركين في الإختبار الميداني بياناتهم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية وقام نصف الآخر بإعداد التقارير باستخدام معايير أخرى. ولكل المشاركين في الإختبار الميداني استبيانا مفصلا كما تمت زيارة معظمهم من قبل موظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية لمناقشة نتائج تطبيق الإقتراحات الواردة في مسودة العرض ٥٥ على بعض أصولهم. وتم نشر ملخص موجز برسائل الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني في النشرة الإخبارية للجنة معايير المحاسبة الدولية في كانون الأول ١٩٩٧.

إستهتاج ٢٣٢ قدمت لجنة معايير المحاسبة الدولية في تشرين الأول ١٩٩٧ بالتعاون مع مجالس معايير المحاسبة في استراليا وكندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة بنشر ورقة مناقشة بعنوان "المراجعة الدولية لمعايير المحاسبة التي تحد إختبار المبلغ القابل للإسترداد بالنسبة للأصول المصنعة (كان جيم بول، من موظفي المؤسسة الأسترالية لبحوث المحاسبة، هو المؤلف الرئيسي). ونتجت ورقة المناقشة هذه عن نقاشات مجموعة العمل^١ التي تتألف من بعض أعضاء المجلس وموظفين رئيسيين من الهيئات الوضعة للمعايير المدرجة أعلاه ولجنة معايير المحاسبة الدولية. إن الورقة:

- (أ) أشارت إلى الميزات الرئيسية لمعايير المحاسبة القائمة أو المقترحة لأعضاء مجموعة العمل التي تتضمن إختبار إنخفاض القيمة، وقارنت هذه المعايير؛ و
- (ب) اقترحت آراء مجموعة العمل حول القضايا الرئيسية.

إستهتاج ٢٣٣ وفي نيسان ١٩٩٨، وبعد دراسة الملاحظات التي تم استلامها حول مسودة العرض ٥٥ ونتائج الإختبار الميداني، صالقت لجنة معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".

الآراء المعارضة

الآراء المعارضة لكل من أنتوني.تي. كوب، وجيمس. جيه. ليمسرنج، وجيوفري وايتجتون

أراء ١ اعترض السادة كوب وليمسرنج والبروفسور وايتجتون على موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

أراء ٢ اعترض السادة كوب وليمسرنج والبروفسور وايتجتون لعدم موافقتهم على اختبار إنخفاض القيمة الذي يقضيه المعيار بالنسبة للشهرة.

أراء ٣ وافق كل من السيد كوب والسيد ليمسرنج على منع إطفاء الشهرة للوارد ذكره في الفقرة ٥٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال". وقد أظهرت الأبحاث والتجارب أن إطفاء الشهرة ينتج عنه بيانات لا معنى لها، وربما تكون مضللة. وعلى كل حال، إذا لم يتم إطفاء الشهرة، فإن طبيعتها الخاصة تقضي أن يتم محاسبتها بحذر. وينص أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الفترة "إستنتاج ١٣١") أنه "إذا أمكن وضع اختبار دقيق وعلمي لانخفاض القيمة بالنسبة للشهرة، سيتم توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة بموجب منهج معين لا يتم فيه إطفاء الشهرة، بل يتم بدلا من ذلك اختبار إنخفاض قيمتها سونيا أو بشكل متكرر إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى احتمال إنخفاض قيمتها". ووفق السادة كوب وليمسرنج على ذلك النص. غير أنهما يعتقدان أن اختبار إنخفاض القيمة الذي وافق عليه غالبية المجلس يفتر إلى الدقة لتلبية ذلك الشرط.

أراء ٤ يشترك كل من السيد كوب والسيد ليمسرنج في تحفظاتهم مع بعض أعضاء المجلس، كما هو مبين في الفقرة "إستنتاج ١٣٠" من أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، حول اختبار إنخفاض القيمة المبني على قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل، وبالأخص أصل ذو عمر غير محدد، على أنه القيمة عادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة الإستخدام، أيهما أعلى. والسادة كوب وليمسرنج راضون في الوقت الحاضر، على كل حال، بتأجيل النظر في موضوع القياس العام، بانتظار المزيد من البحث والنقاش حول مبادئ القياس. (وقد أشاروا إلى أن استخدام للقيمة العادلة يحقق مقاربة هامة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما). لكن يجب القيام بالمزيد من الجهود الحديثة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للشهرة، كفيما تم قياسه، بدلا من اختبار إنخفاض القيمة المنفج الخاص بالمجلس. لقد كانت طريقة "الخطوتين" التي اقترحتها المجلس أصلا في مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ عبارة عن منهج أكثر فائدة لتحديد "القيمة الضمنية" للشهرة. وكان يجب المحافظة على ذلك الاختبار.

أراء ٥ أقر كل من السيد كوب والسيد ليمسرنج أن بعض الهيئات الفرعية قد أبدت اعتراضات حيال التعقيد والتكاليف المحتملة للتعديلات المقترحة في مسودة العرض. إلا أنهما يعتقدان أن العديد من المعاقين قد أساءوا فهم المستوى الذي قصد المجلس أداء اختبار إنخفاض القيمة وقفه. وقد تم توضيح هذا الأمر خلال الإختبار الميداني لمسودة العرض. وزيادة على ذلك، تقدم أحكام الفقرة ٩٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، التي تحدد الوقت الذي لا يجب فيه أداء اختبار إنخفاض القيمة، إعفاء واسع النطاق من ضرورة القيام بالحصايل المتكررة. وكان قد فضل كل من السيد كوب والسيد ليمسرنج أن يتم تلبية تلك الاعتراضات من خلال تحديد وجوب أداء اختبار إنخفاض القيمة وفق المستوى الموضح في بين معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٧ "شهرة والأصول غير الملموسة الأخرى" التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

أراء ٦ يعتقد البروفسور وايتجتون أن هناك جانبين في اختبار انخفاض القيمة المقترح غير مرضيين بشكل خاص. الأول، الفشل في إلغاء الحمولة من انخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا للمنشأة كدائجة عند عملية الاندماج بالشراء. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفقرة "أراء ٧". والثاني، الافتقار إلى اختبار تنفق نقدي لاحق. ويتم مناقشة هذا الجانب في الفقرات "أراء ٨-١٠". كما أن عدم القدرة على إلغاء الحمولة من انخفاض القيمة الذي توفره الشهرة المولدة داخليا والتي تحدث بعد تاريخ الاندماج بالشراء هي مشكلة أيضا. إلا أنه لا توجد طريقة عملية واضحة للتعامل مع هذه المشكلة ضمن إطار اختبارات انخفاض القيمة التقليدية.

أراء ٧ عندما يتم دمج مؤسسة أعمال مشتركة مع العمليات الموجودة للمنشأة المشتري، فإن اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لا يأخذ بعين الاعتبار الشهرة المولدة داخليا الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشتري. لذلك، توفر الشهرة المولدة داخليا الموجودة سابقا الخاصة بالمنشأة المشتري حماية ضد انخفاض القيمة إضافة إلى تلك التي توفرها الشهرة المولدة داخليا اللاحقة. ويستند البروفسور وايتجتون أن اختبار انخفاض القيمة سيكون أكثر دقة لو أشمل على متطلب مشابه لذلك المشمول في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١ "انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة"، والذي ينص، لأغراض اختبار انخفاض القيمة، على القيمة الضمنية للشهرة الخاصة بالمنشأة المشتري الموجودة في وقت الاندماج بالشراء.

أراء ٨ ويتم مناقشة اختبار التنفق النقدي اللاحق في الفقرات "إستنتاج ١٩٥ - إستنتاج ١٩٨" من أساس الاستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويحل اختبار التنفق النقدي اللاحق في اختبارات انخفاض القيمة السابقة محل التنفقات النقدية التي حدثت فعلا لتلك التي تم تقديرها في وقت اختبارات انخفاض القيمة، ويقضي تخفيض القيمة إذا كانت التقديرات المنقحة سيؤدي إلى خسارة من انخفاض قيمة الشهرة. وبالتالي هو تصحيح لتقدير معين. ويتم دمج مثل هذا الاختبار في معيار إعداد التقارير المالية البريطاني ١١.

أراء ٩ تتضمن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)-(ج)" أسباب رفض المجلس لاختبار التنفق النقدي اللاحق في الفقرة. وتتضمن مقنمة الفقرة "إستنتاج ١٩٧" على أن هناك خطأ في توجيه اختبار التدفق النقدي اللاحق لأن العمليات الفرادة لانخفاض قيمة الشهرة يمكن أن تثير مشكلة يجب تعالجها. وعلى كل حال، يقتضي اختبار التنفق النقدي اللاحق تخفيضات واقعية للقيمة فقط (على أساس المخرجات الفعلية)، وليس تخفيضات قيمة زائدة. وإذا كان النص الولود في الفقرة "إستنتاج ١٩٧" صحيحا، فقد يشير هذا إلى نقص آخر في عملية اختبار انخفاض القيمة يقتضي معالجة مختلفة.

أراء ١٠ تؤكد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)" على أن اختبار التنفقات النقدية لا يقدم نتائج صادقة لأنه يتجاهل العناصر الأخرى في قياس قيمة الإستخدام. وكما هو موضح أعلاه، فإنه يحل فقط محل التدفق النقدي الناتج للتقدير، الذي يجب أن يكون له معنى واضح ويوفر حماية ضد المغالاة في تقاؤل تقدير التنفقات النقدية. وإذا اعتبر تصحيح تغييرات العناصر الأخرى مهما في هذا السياق، مثل التغييرات التي حصلت في أسعار الفائدة، يمكن دمجهما في الحساب. ويبدو أن الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ب)" تثير نفس النقطة التي تثيرها الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (أ)". بالنسبة لمعنى خسائر انخفاض القيمة بموجب الاختبار. وتتأكد الفقرة "إستنتاج ١٩٧ (ج)" اللعب الزائد الذي قد يفرضه اختبار التدفق النقدي اللاحق. ولاحظ البروفسور وايتجتون أن حجم اللعب يعتمد، بالطبع، على مدى تكرار تطبيق الاختبار. ولاحظ أيضا أنه يمكن التقليل من متطلبات الإصاح الكثيرة المرتبطة حاليا باختبار انخفاض القيمة إذا كان سيتم تطبيق اختبار التدفق النقدي اللاحق.

المحتويات

أمثلة توضيحية

التقارير

مثال ١ -	تحديد وحدات توليد النقد	مثال ١-٢٢
أ -	مسلمة مخزن البيع بالتجزئة	مثال ١-٤١
ب -	مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج	مثال ٥-١٠
ج -	المنشأة ذات المنتج الفردي	مثال ١١-١٦
د -	عناوين المجالات	مثال ١٧-١٩
هـ -	المبنى المؤجر نصفه للآخرين ونصفه مشغول للاستعمال الذاتي	مثال ٢٠-٢٢
مثال ٢ -	حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة انخفاض القيمة	مثال ٢٣-٣٢
مثال ٣ -	آثار الضريبة المؤجلة	مثال ٣٣-٣٧
أ -	آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الانخفاض	مثال ٣٣-٣٥
ب -	الإعتراف بخسارة الانخفاض تخلق أصل ضريبة مؤجلة	مثال ٣٦-٣٧
مثال ٤ -	عكس خسارة انخفاض القيمة	مثال ٣٨-٤٣
مثال ٥ -	معاملة أعاده الهيكلة المستقبلية	مثال ٤٤-٥٣
مثال ٦ -	معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي	مثال ٥٤-٦١
مثال ٧ -	إختبار انخفاض القيمة لوحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية	مثال ٦٢-٦٨
مثال ٨ -	تخصيص أصول الشركة	مثال ٦٩-٧٩
مثال ٩ -	الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر للنافع غير المحدد	مثال ٨٠-٨٩

أمثلة توضيحية

هذا الملحق إيضاحي فقط، ولا يشكل جزءاً من المعيار ٣٦، تفرض كافة الأمثلة في هذا الملحق أن المشروع ذات العلاقة لا يوجد له عمليات عدا عن العمليات المبيّنة. المبالغ النقدية في الأمثلة تم تحديدها " بوحدة العملة " (وحدة عملة)

مثال ١ - تحديد وحدات توليد النقد

هدف هذا المثال ما يلي:

- (أ) إعطاء دلالة لكيفية تحديد وحدات توليد النقد في مختلف الحالات؛ و
(ب) إلقاء الضوء على عوامل معينة قد يأخذها المشروع في الاعتبار عند تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

١ - سلسلة مخازن البيع بالتجزئة

الخلفية

مثال ١ ينتمي المخزن (س) لسلسلة مخازن التجزئة (م)، ويقوم المخزن (س) بإجراء كافة مشترياته بالتجزئة من خلال مركز الشراء لسلسلة المخازن (م)، وتقرر سلسلة المخازن (م) سياسات التسعير والتسويق والدعاية والموارد البشرية (فيما عدا توظيف أمناء الصناديق والبالغين للمخزن (س)) حيث يقررها المخزن (م). تملك سلسلة المخازن (م) أيضاً خمسة مخازن أخرى في نفس المدينة مثل المخزن (س) (بالرغم من أنها في مناطق مختلفة) و ٢٠ مخزناً آخر في مدن أخرى، وتم إدارة كافة المخازن الأخرى بنفس الطريقة التي يدار بها المخزن (س)، وقد تم شراء المخزن (س) و ٤ مخازن أخرى قبل ٥ سنوات وتم الاعتراف بالشهرة.

ما هي وحدة توليد النقد للمخزن (س)، (وحدة توليد النقد (س)) ؟

التحليل

- مثال ٢ لتحديد وحدة توليد النقد للمخزن (س)، ينظر المشروع على سبيل المثال فيما يلي:
(أ) فيما إذا كانت تقارير الإدارة الداخلية منظمة لقياس الأداء على أساس كل مخزن على حدة؛ و
(ب) فيما إذا كانت الأعمال يتم تشغيلها على أساس الربح لكل مخزن أو على أساس المنطقة / المدينة.

مثال ٣ جميع مخازن (م) في مناطق مختلفة، ومن المحتمل أن لها قواعد عملاء مختلفة وهكذا بالرغم من أنه تم إدارة المخزن (س) على مستوى الشركة فإن المخزن (س) يولد تكلفات نقدية داخلية مستقلة إلى حد كبير عن التكاليف النقدية للمخازن الأخرى لسلسلة المخازن (م)، وعلى ذلك من الممكن اعتبار أن المخزن (س) هو وحدة توليد النقد.

مثال ٤ إذا كانت وحدة توليد النقد للمخزن (س) تمثل أدنى مستوى ضمن سلسلة المخازن (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية، يقوم المخزن (م) بتطبيق اختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك. وإذا لم تتوفر المعلومات حول المبلغ المسجل للشهرة ولم يتم مراقبتها لأغراض الإدارة الداخلية على مستوى وحدة توليد النقد للمخزن (س)، يقوم المخزن (م) بتطبيق اختبار إنخفاض القيمة المذكور في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وحدة توليد النقد تلك.

ب - مصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج

الخلفية

مثال ٥ أحد المواد الخام الهامة المستخدمة للإنتاج النهائي للمصنع (ي) هو منتج وسيط يتم شراؤه من المصنع (س) لنقص المشروع. ويتم بيع منتجات (س) إلى (ي) بسعر التحويل الذي يتعدى للوهامش إلى (س). ويتم بيع ٨٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (ي) إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ويتم بيع ٦٠% من الإنتاج النهائي للمصنع (س) إلى (ي). ويتم بيع المتبقي البالغ ٤٠% إلى عملاء خارج المشروع الذي يقدم التقارير.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد نقد للمصنع (س) والمصنع (ي)؟

الحالة ١ : استطاع المخزن (س) بيع المنتجات التي يبيعها للمخزن (ي) في سوق نشط. وأسعار التحويل لداخلية أعلى من أسعار السوق.

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط للمنتجات التي يبيعها المصنع (س) للمصنع (ي).

التحليل

الحالة ١

مثال ٦ استطاع المصنع (س) بيع منتجاته في سوق نشط، وهكذا، فهو يولد تدفقات نقدية داخلية من الاستخدام المستمر الذي هو مستقل إلى حد بعيد من التدفقات النقدية من (ي). ولذلك، من المحتمل أن المصنع (س) هو وحدة توليد نقد مستقلة بالرغم من أن جزءاً من إنتاجه يستخدمه المصنع (ي) (انظر فقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٧ من المحتمل أن المصنع (ي) هو كذلك وحدة توليد نقد مستقلة. ويبيع المصنع (ي) ٨٠% من منتجاته إلى عملاء خارج المشروع المقدم للتقارير. ولذلك يمكن اعتبار تدفقاته النقدية لداخلية من الاستعمال المستمر لأنها مستقلة إلى حد بعيد.

مثال ٨ لا تعكس أسعار التحويل لداخلية أسعار السوق لإنتاج (س). ولذلك، عند تحديد القيمة المستخدمة لكل من المصنع (س) والمصنع (ي)، يقوم المشروع بتعديل الميزانيات التقديرية/النبوءات المالية لإظهار أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (س) المستخدمة داخليا (انظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

الحالة ٢

مثال ٩ من المحتمل أنه من غير الممكن تقييم المبلغ المرحل لكل مصنع بشكل مستقل عن المبلغ القابل للإسترداد للمصنع الآخر بسبب ما يلي:

(أ) يتم استخدام معظم إنتاج المصنع (س) داخليا ولا يمكن بيعه في سوق نشط. وهكذا، تعتمد التدفقات النقدية لداخلية للمصنع (س) على الطلب على منتجات المصنع (ي)، ولذلك، لا يمكن اعتبار المصنع (س) أنه يولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة إلى حد بعيد من منتجات المصنع (ي).

(ب) تتم إدارة المصنعين معاً.

مثال ١٠ نتيجة لذلك، من الممكن اعتبار المصنع (أ) والمصنع (ي) معاً أنهما أصغر مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلية من الإستعمال المستمر مستقلة إلى حد بعيد.

ج - المنشأة ذات المنتج المفرد

الخلفية

مثال ١١ تنتج المنشأة (م) منتجا مفردا، وتملك المصنع (أ)، (ب) و(ج). وكل مصنع موقعة في قارة مختلفة. وينتج المصنع (أ) جزءا من الإنتاج يتم تجميعه أما في المصنع (ب) أو (ج). ولا يتم استخدام طلقة المصنعين (ب) أو (ج) بأكملها. ويتم بيع منتجات المشروع (م) إما من المصنع (ب) أو المصنع (ج) على نطاق العالم. فطى سبيل المثال، يمكن بيع منتجات المصنع (ب) في القارة التي يوجد بها المصنع (ج) إذا أمكن تسليم المنتجات من المصنع (ج) أسرع من المصنع (ب). وتعتمد مستويات استخدام المصنعين (ب) (ج) على توزيع المبيعات بين الموقعين.

بالنسبة لكل حالة من الحالات التالية ما هي وحدات توليد نقد للمصنع (أ)، (ب) و(ج) ؟

الحالة ١ : يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

الحالة ٢ : لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ).

التحليل

الحالة ١

مثال ١٢ من المحتمل أن المصنع (أ) وحدة توليد نقد منفصلة لوجود سوق نشط لمنتجاته (انظر المثال (ب)-المصنع لخطوة وسيطة في عملية إنتاج، الحالة الأولى).

مثال ١٣ بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب)، (ج) بتجميعها تعتمد التكاليف النقدية للدلالة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين، ومن غير المحتمل أنه سيتمكن تحديد التكاليف النقدية الداخلة المستقلة للمصنعين (ب) و(ج) فرديا، وعلى ذلك من غير المحتمل أن يكون المصنعان (ب) و(ج) معا أصغر مجموعات أصول قابلة للتحديد تولد تكاليف نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

مثال ١٤ عند تحديد القيمة المستخدمة للمصنعين (أ) و(ب) بالإضافة إلى المصنع (ج) يقوم المشروع (م) بتعديل الميزانيات التقديرية/ للبيانات المالية لإظهار أفضل تقديرها لأسعار السوق المستقبلية لمنتجات المصنع (أ) (انظر الفقرة ٧٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦) .

الحالة ٢

مثال ١٥ من غير المحتمل أن لا يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لكل مصنع بشكل مستقل نظرا لما يلي:

(أ) لا يوجد سوق نشط لمنتجات المصنع (أ)، ولذلك، تعتمد التكاليف النقدية الداخلة للمصنع (أ) على مبيعات المنتجات النهائية من قبل المصنعين (ب) و(ج).

(ب) بالرغم من وجود سوق نشط للمنتجات التي يقوم المصنعان (ب) و(ج)، بتجميعها تعتمد التكاليف النقدية للدلالة للمصنعين (ب) و(ج) على توزيع الإنتاج بين الموقعين. ومن غير المحتمل أن يكون تحديد التكاليف النقدية الداخلة للمصنعين (ب) و(ج) فرديا.

مثال ١٦ نتيجة لذلك، من المحتمل أن تكون المصانع (أ)، (ب) و(ج) معا (أي المشروع (م) ككل) هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تولد تكاليف نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير.

د - عناوين المجالات

الخلفية

مثال ١٧ يملك أحد الناشرين ١٥٠ عنوان مجلة، ٧٠ مجلة منها تم شراؤها و ٨٠ مجلة قام الناشر بإنشائها بنفسه. ويتم الاعتراف بالسعر المدفوع لعنوان مجلة مشتراة على أنه أصل غير ملموس. كما يتم الاعتراف بتكاليف خلق عناوين مجلات والمحافظة على الأسماء الموجودة على أنها مصروف عندما يتم تحملها. ومن الممكن تحديد التكتفات النقدية الداخلة من المبيعات المباشرة والإعلان لكل عنوان مجلة. ويتم إدارة عناوين المجلات حسب قطاعات العملاء ويعتمد مستوى الدخل من الإعلان لعنوان المجلة على سلسلة من الأسماء في قطاع العملاء الذي يعود عنوان المجلة له. وتتبع الإدارة سياسة ترك الأسماء القديمة قبل نهاية العمل الإقتصادي لها واستبدالها في الحال بأسماء جديدة لنفس قطاع العملاء.

ما هي وحدة توليد النقد لعنوان مجلة فردية ؟

التحليل

مثال ١٨ من المحتمل أنه يمكن تقييم المبلغ القابل للإسترداد لعنوان مجلة فردية. وبالرغم من أن مستوى الدخل من الإعلان لعنوان يتأثر إلى حد معين بالعناوين الأخرى في قطاع العملاء فإنه يمكن تحديد التكتفات النقدية الداخلة لكل عنوان من المبيعات المباشرة والإعلان. إضافة إلى ذلك، بالرغم من أنه يتم إدارة الملكيات حسب قطاعات العملاء فإن قرارات ترك العناوين تتم على أساس العنوان الفردي.

مثال ١٩ بناء على ذلك، من المحتمل أن عناوين المجلات الفردية تولد تكتفات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن بعضها وأن عنوان كل مجلة هو وحدة توليد نقد مستقلة.

هـ - بناء المؤجر نصفه إلى الآخرين ونصفه مشغول للإستعمال الذاتي

الخلفية

مثال ٢٠ المشروع (م) هي شركة تصنيع. وهي تملك مبنى فيه مقرها الرئيسي كان مشغولا بكامله للإستعمال لداخلي. وبعد تقليص حجم المشروع يتم حاليا إستعمال نصف المبنى داخليا والنصف الآخر مؤجر إلى طرف ثالث، وتفاقية الإيجار مع المستأجر هي لمدة خمس سنوات .

ما هي وحدة توليد النقد للمبنى؟

التحليل

مثال ٢١ الغرض الرئيسي للمبنى هو العمل كأصل للشركة، لدعم أنشطة التصنيع للمشروع (م)، ولذلك لا يمكن إعتبار المبنى ككل أنه يولد تكتفات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير من التكتفات النقدية الداخلة من المشروع ككل. وهكذا، من المحتمل أن وحدة توليد النقد للمبنى هي للمشروع (م) ككل.

مثال ٢٢ المبنى ليس في حيازة الشركة كإستثمار. وعلى ذلك، ليس من المناسب تحديد القيمة المستخدمة للمبنى بناء على التوقعات الخاصة بالإيجارات المستقبلية ذات العلاقة في السوق.

مثال ٢ - حساب القيمة المستعملة والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

خلفية وحساب القيمة المستعملة

مثال ٢٣ في نهاية عام ٢٠٢٠ يمتلك المشروع (ت) المشروع (م) مقابل ١٠٠٠٠ والمشروع (م) له مصانع تصنيع في ثلاث بلدان، والصناعات المتوقعة للأنشطة المنتجة للنتيجة هو ١٥ سنة.

جدول ١. البيانات في نهاية عام ٢٠٢٠.

القيمة العادلة للأصول (وحدة عملة) القبالة للتحديد (وحدة عملة)	تخصيص سعر الشراء (وحدة عملة)	نهاية عام ٢٠٢٠	الأنشطة في البلد (أ)
٢٠٠٠	٣٠٠٠		الأنشطة في البلد (ب)
١٥٠٠	٢٠٠٠		الأنشطة في البلد (ج)
٣٥٠٠	٥٠٠٠		
٣٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠٠	الإجمالي

(أ) الأنشطة في كل بلد تمثل أصغر وحدات توليد نقد التي يتم مرافقة الشهرة لأغراض الرقابة الداخلية يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس مفقود وثابت (تخصيص كإختلاف بناء على سعر شراء الأنشطة في كل بلد، كما هو محدد في اتفاقية الشراء، و القيمة الأصلية للأصل القابل للتحديد).

مثال ٢٤ لأنه تم تخصيص الشهرة للأنشطة في كل بلد، فإنه يجب إختيار إنخفاض قيمة كل من تلك الأنشطة بشكل سنوي أو متكرر إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولية ٣٦).

مثال ٢٤ يتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد الخاصة بوحدة توليد النقد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، ليها أعلى) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتتجاوز قيمة إستخدام كل وحدة توليد نقد مبلغها المسجل في نهاية ٢٠٢٠ و ٢٠٢١. لذلك يُنظر إلى الأنشطة في كل بلد والشهرة المخصصة لتلك الأنشطة على أنها غير منخفضة القيمة.

مثال ٢٥ في عام ٢٠٢٠، يتم إتخاب حكومة جديدة في البلد (أ). وتقوم الحكومة بإصدار تشريع يحد إلى حد كبير من صادرات المنتج الرئيسي للمشروع (ت). ونتيجة لذلك، وفيما يتعلق بالمستقبل المنظور سيتم تخفيض إنتاج المشروع (ت) بمقدار ٤٠%.

مثال ٢٦ يتطلب الحد الكبير من التصدير والإنخفاض الناتج في الإنتاج أن يقوم المشروع (ت) بتقدير مبلغ الشهرة القابل للإسترداد لمبيعات البلد (أ)، في بداية عام ٢٠٢٠.

مثال ٢٧ يتبع المشروع (ت) أسلوب الإستهلاك على أساس القسط الثابت على مدى عمر مقداره ١٢ سنة لأصول البلد (أ) ولا يتوقع قيمة متبقية

مثال ٢٨ لتحديد القيمة المستعملة لوحدة توليد النقد للبلاد (أ) " انظر للجدول ٢" على المشروع أن يقوم بما يلي:

- (أ) إيداع نبوءات التتفق النقدي المأخوذة من أحدث ميزانيات تقديرية/نبوءات مالية للسنوات الخمس القادمة (السنوات ٢٠٢٠-٢٠٢٦) التي اعتمدتها الإدارة.
- (ب) تقدير التغيرات النقدية التالية (الأعوام ٢٠٢٠-٢٠٢٦) بناء على معدلات نمو أخذة في الإنخفاض، ويقدر معدل النمو لعام ٢٠٢٠ بمقدار ٣٪، وهذا المعدل أقل من متوسط النمو على المدى الطويل للسوق في البلد (أ).
- (ج) اختيار سعر خصم مقداره ١٥٪، وهو يمثل سعر ما قبل الضريبة، ويعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة لأزمة نفوذ والمخاطر المتعلقة بوحدة توريد النقد للبلد (أ).

الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة وقياسها

مثال ٢٩ المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو ١٣٦٠ (وحدة عملة).

مثال ٣٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) مع مبلغها المرحل (انظر الجدول ٣).

مثال ٣١ لأن المبلغ المرحل يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد بمبلغ ١٤٣٧ (وحدة عملة) يقوم المشورع (ت) بالإعتراف بصسارة الانخفاض البالغة ١٤٣٧ (وحدة عملة) في الحال في بيان الدخل. ويتم تخفيض المبلغ المرحل للشهرة المتعلق بعمليات الابد (أ) الى الصفر قبل تخفيض المبلغ المرحل للأصول الأخرى القابلة للتحديد ضمن وحدة توليد النقد للابد (أ) (انظر الفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٣٢. تتم محاسبة الآثار الضريبية بشكل مستقل بموجب محور المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل" (انظر المثال ١٣).

جدول ٢. حساب القيمة المستقلة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠

السنة	معدلات النمو على المدى الطويل	التدفقات النقدية المستقبلية الحالية	عامل القيمة عند سعر خصم ١٥%	التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة
٢٠٠٥ (١=٢٠)		٢٣.	٠,٨٦٩٥٧	٢٠٠
٦٠٢٠		٢٥٣	٠,٧٥٦١٤	١٩١
٧٠٢٠		٢٧٣	٠,٦٥٧٥٢	١٨٠
٨٠٢٠		٢٩٠	٠,٥٧١٧٥	١٦٦
٩٠٢٠		٣٠٤	٠,٤٩٧١٨	١٥١
١٠٠٢٠	٣%	٣١٣	٠,٤٣٢٣٣	١٣٥
١١٠٢٠	٢%-	٣٠٧	٠,٣٧٥٩٤	١١٥
١٢٠٢٠	٦%-	٢٨٩	٠,٣٢٦٩٠	٩٤
١٣٠٢٠	١٥%-	٢٥٢	٠,٢٨٤٢٦	٧٠
١٤٠٢٠	٢٥%-	٢١٨	٠,٢٤٧١٩	٤٥
١٥٠٢٠	٦٧%-	٦١	٠,٢١٤٩٤	١٣
				١٣٦٠

القيمة المستخدمة

القيمة المستخدمة

١. بناء على أفضل تقدير للإدارة لتوقعات صافي التدفق النقدي (بعد التخفيض البالغ ٤٠%).
٢. بناء على استنتاج من التدفق النقدي للسنة السابقة باستخدام معدلات نمو متوقعة.
٣. بحسب عامل القيمة الحالية $K = \frac{1}{(1+i)^t}$ حيث $A =$ سعر الخصم وحدة عملة = مدة الخصم.

جدول ٣. حساب وتوزيع خسارة الإنخفاض في القيمة لوحدة توليد النقد للبلد (أ) في بداية عام ٢٠٢٠:

بداية عام ٢٠٢٠	الشهرة (وحدة عملة)	الأصول	المجموع
التكلفة التاريخية	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
الإستهلاك المشترك	—	(١٦٧)	(١٦٧)
(١٠٢٠)	١٠٠٠	١٨٣٣	٢٨٣٣
المبلغ المرحل	(١٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
خسارة الإنخفاض	—	١٣٦٠	١٣٦٠
المبلغ المرحل بعد خسارة الإنخفاض	—	١٣٦٠	١٣٦٠

مثال ٣ آثار الضريبة المؤجلة

أ - آثار الضريبة المؤجلة للإعتراف بخسارة الإنخفاض

يستخدم البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع مطومات ملحقة كما هو مبين في هذا المثال.

مثال ٣٣ في نهاية عام ٢٠٢٠ تبلغ القاعدة الضريبية للأصول القليلة للتحديد لوحدته توليد النقد للبلد (أ) ما مقداره ٩٠٠ (وحدة عملة)، وخسائر الإنخفاض ليست قليلة الخصم للأغراض الضريبية هو ٤٠%.

مثال ٣٤ يخفض الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قيمة وحدة توليد النقد للبلد (أ) للفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بهذه الأصول، وتبعاً لذلك يخفض إنترام الضريبة المؤجلة.

بداية عام ٢٠٢٠	الأصول القليلة للتعريف قبل خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)	خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)	الأصول القليلة للتعريف بعد خسارة الإنخفاض (وحدة عملة)
المبلغ المرحل (مثال ٢)	١٨٣٣	(٤٧٣)	١٣٦٠
القاعدة الضريبية	٩٠٠	-	٩٠٠
الفرق المؤقت			
الخاضع للضريبة	٩٣٣	(٤٧٣)	٤٦٠
إنترام الضريبة			
المؤجل بمعدل ٤٠%	٣٧٣	(١٨٩)	١٨٤

مثال ٣٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"، لم يتم الإعتراف مبدئياً بضريبة مؤجلة متعلقة بالشهرة. وعلى ذلك، لا تتسبب خسارة الإنخفاض المتعلقة بالقيمة بحدوث تعديل في الضريبة المؤجلة.

ب - الاعتراف بخسارة الإنخفاض تخلق أصل ضريبية مؤجلة

مثال ٣٦ منشأة لها أصل قيمته المرحلة ١٠٠٠ (وحدة عملة)، ومبلغه القابل للإسترداد ٦٥٠ (وحدة عملة)، ويبلغ معدل الضريبة ٣٠% والقاعدة الضريبية للأصل ٨٠٠ (وحدة عملة). والخسائر في الإنخفاض ليست قابلة للخصم للأغراض الضريبية. وتأثير الخسارة في الإنخفاض هو كما يلي:

المبلغ المرحل	قبل الإنخفاض (وحدة عملة)	أثر الإنخفاض (وحدة عملة)	بعد الإنخفاض (وحدة عملة)
القاعدة الضريبية	١٠٠٠	(٣٥٠)	٦٥٠
الفرق المؤقت الخاضع للضريبة (القابل للخصم)	٢٠٠	(٣٥٠)	(١٥٠)
إلتزام (أصل) الضريبة المؤجلة عند معدل ٣٠%	٦٠	(١٠٥)	(٤٥)

مثال ٣٧ بموجب معايير المحاسبة الدولية ١٢، يعترف المشروع بأصل الضريبة المؤجلة إلى الحد الذي يحتتمل فيه توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابلة إستعمال الفرق المؤقت القابل للخصم.

مثال ٤ : عكس خسارة انخفاض القيمة

استخدم البيانات للمشروع (ت) كما هي معروضة في المثال (٢)، مع مطوالت إضافية كما هي مقدمة في هذا المثال ، وفي هذا المثال تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال ٣٨ في عام ٢٠٢٠، لا زالت الحكومة في السلطة في البلد (أ)، إلا أن لوضاع العمل أخذت في التحسن. وتأثير قوانين التصدير أقل مما توقعت الإدارة لولا. ونتيجة لذلك، تقدر الإدارة أن الإنتاج سيزيد بمقدار ٣٠% ويتطلب هذا التغيير لصالح المشروع أن تقوم بإعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول عمليات البلد (أ) (انظر الفقرتين ١١٠-١١١ من معايير المحاسبة الدولية ٣٦). ووحدة توليد النقد الصافي أصول عمليات البلد (أ) لا زالت هي عمليات البلد (أ) .

مثال ٣٩ تبين حسابات مشابهة للحسابات الواردة في المثال (٢) أن المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد للبلد (أ) هو الآن ١٩١٠ (وحدة عملة).

عكس خسارة انخفاض القيمة

مثال ٤٠ يقوم المشروع (ت) بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع صافي المبلغ المسجل لوحده توليد النقد للبلد (أ).

جدول ١. حساب المبلغ المرحل لوحده توليد النقد للبلد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠.

الشمرة	الأصول القابلة للتحديد	الإجمالي
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
نهاية عام ٢٠٢٠ (مثال ٢)		
١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
-	(١٦٧)	(١٦٧)
(١,٠٠٠)	(٤٧٣)	(١٤٧٣)
-	١٣٦٠	١٣٦٠
صفر	(٢٤٧)	(٢٤٧)
صفر	١١١٣	١١١٣
		١٩١٠
		٧٩٧

(أ) بعد الاعتراف بخسارة انخفاض في بداية عام ٢٠٢٠، قام (ت) بتعديل مبلغ الإستهلاك للأصول القابلة للتحديد البلد (أ) (من ٧، ١٦٦ (وحدة عملة) في السنة) بناء على المبلغ المرحل المحل والمرر القانع المتبقي (١١ سنة)

مثال ٤١ حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول البلاد (أ) منذ أن تم الإعتراف بأخر خسارة إنخفاض. وعلى ذلك تبعاً للفقرة ١١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يعترف المشروع (ت) بعكس خسارة الإنخفاض التي تم الإعتراف بها في عام ٢٠٢٠.

مثال ٤٢ بموجب الفقرتين ١٢٢، ١٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يقوم المشروع (ت) بزيادة المبلغ المرحل للأصول القابلة للتعريف للبلاد (أ) بمقدار ٣٨٧ (وحدة عملة) (انظر الجدول ٣)، أي أن المبلغ القابل للإسترداد (١٩١٠) (وحدة عملة)) أو التكلفة التاريخية المستهلكة (١٥٠٠) (وحدة عملة)) (انظر الجدول ٢). للأصول القابلة للتعريف ليهما أقل، ويتم الإعتراف بهذه الزيادة في الحال في بيان الدخل.

مثال ٤٣ بموجب الفقرة ١٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، لا يتم عكس خسارة إنخفاض قيمة الشهرة.

جدول ٢. تحديد التكلفة ق تاريخية المستهلكة للأصول القابلة للتحديد للبلاد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠.

الأصول القابلة للتحديد	نهاية عام ٢٠٢٠
(وحدة عملة)	التكلفة ق تاريخية
٢٠٠٠	الإستهلاك المتركم (٣ سنوات × ١٦٦,٧)
(٥٠٠)	التكلفة ق تاريخية المستهلكة
<u>١٥٠٠</u>	المبلغ المسجل (جدول ١)
<u>١١١٣</u>	الفرق
<u>٣٨٧</u>	

جدول ٣. المبلغ المسجل لأصول البلاد (أ) في نهاية عام ٢٠٢٠

الأصول الإجمالي القابلة للتحديد	الشهرة	نهاية عام ٢٠٢٠
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
(٤١٤)	(٤١٤)	-
<u>(١٤٧٣)</u>	<u>(٤٧٣)</u>	<u>(١٠٠٠)</u>
<u>١١١٣</u>	<u>١١١٣</u>	<u>-</u>
<u>٣٨٧</u>	<u>٣٨٧</u>	<u>صفر</u>
١٥٠٠	١٥٠٠	-
<u>١٥٠٠</u>	<u>١٥٠٠</u>	<u>-</u>

المبلغ المسجل بعد عكس خسارة الإنخفاض

مثال ٥ - معاملة إعادة الهيكلة المستقبلية

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال ٤٤ في نهاية عام ٢٠٢٠، تقوم المنشأة (ك) باختيار مصنع من أجل انخفاض قيمته. والمصنع هو وحدة توليد نقد. وأصول المصنع مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة. والمبلغ المسجل للمصنع هو ٣٠٠٠ (وحدة عملة) والعمر النافع المتبقي له هو ١٠ سنوات.

مثال ٤٥ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة أيهما أعلى) وعلى ذلك فإن الأساس حساب القيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة المستعملة باستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال ٤٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :
(أ) في نهاية عام ٢٠٢٣ سيتم إعادة هيكلة المصنع بتكلفة تقديرية مقدارها ١٠٠ (وحدة عملة).
وحيث أن المنشأة (ك) ليست ملتزمة بعد إعادة هيكلتها، لم يتم الإعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة المستقبلية.

(ب) ستتحقق منافع مستقبلية من إعادة الهيكلة هذه على شكل تنقذات نقدية خارجة مستقبلية مخفضة.

مثال ٤٧ في نهاية عام ٢٠٢٢، تصبح المنشأة (ك) ملتزمة بإعادة الهيكلة. ولا زالت التكاليف مقدرة على أنها ١٠٠ (وحدة عملة). ويتم الإعتراف بمخصص تبعا لذلك. والتنقذات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المحددة في الفترة مثال ٥١ المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠٢٠.

مثال ٤٨ في نهاية عام ٢٠٢٠ يتم تحمل ودفع تكاليف إعادة هيكلة فعلية مقدارها ١٠٠ (وحدة عملة). ومرة أخرى التنقذات النقدية المستقبلية المقدرة للمصنع التي تم إظهارها في أحدث الميزانيات التقديرية المعتمدة من الإدارة وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠٢٠.

في نهاية عام ٢٠٠٠.

جدول ١. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية عام ٢٠٠٠.

السنة	التنقيحات التقديرية المستقبلية (وحدة عملة)	مخصومة بسعر ١٤% (وحدة عملة)
١ × ٢٠	٣٠٠	٢٦٣
٢ × ٢٠	٢٨٠	٢١٥
٣ × ٢٠	٢٤٧	٢٨٣
٤ × ٢٠	٢٥٢	٣٠٨
٥ × ٢٠	٢٣٥	١٨٢
٦ × ٢٠	٢٤٢	١٩١
٧ × ٢٠	٢٤٨	١٩٢
٨ × ٢٠	٢٤٨	١٦٨
٩ × ٢٠	٢٤٦	١٤١
١٠ × ٢٠	٢٤٠	١٠٨
القيمة المستعملة		٢٠٥١

١ تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقررة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

٢ تستثنى المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال ٤٩ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة) للمصنع أقل من مبلغه المسجل. وعلى ذلك يعترف المشروع (ك) بخسارة إنخفاض قيمة المصنع.

جدول ٢. حساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠٠٠ × ٢٠.

المبلغ المسجل قبل خسارة الإنخفاض	المصنع (وحدة عملة)
٣٠٠٠	
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ١)	٢٠٥١
خسارة الإنخفاض	(٩٤٩)
المبلغ المسجل بعد احتساب خسارة الإنخفاض	٢٠٥١

في نهاية عام ٢٠٠١ × ٢٠.

مثال ٥٠ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للمصنع. وعلى ذلك، لا يتطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢٠٢٠

مثال ٥١ المنشأة الآن ملتزمة بإعادة الهيكلة. وعلى ذلك، عند تحديد القيمة المستعملة للمصنع، تؤخذ المنافع المتوقعة من إعادة الهيكلة في الاعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠٢٠. وبموجب الفترتين ١١٠-١١١ من معايير المحاسبة الدولية ٣٦، يتم إعادة المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠٢٠.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للمصنع في نهاية ٢٠٢٠

السنة	التدفقات النقدية	مخصومة بسعر ١٤%
٢٠٢٠ × ٣	١٤٢٠	٣٦٨
٢٠٢٠ × ٤	١٥٧٠	٤٣٩
٢٠٢٠ × ٥	١٣٨٠	٢٥٦
٢٠٢٠ × ٦	١٤٥٠	٢٦٦
٢٠٢٠ × ٧	١٥١٠	٢٦٥
٢٠٢٠ × ٨	١٥١٠	٢٣٢
٢٠٢٠ × ٩	١٤٨٠	١٩٢
٢٠٢٠ × ١٠	١٤١٠	١٤٤
القيمة المستعملة		٢١٦٢

^١ تستثنى تكاليف إعادة الهيكلة المقدرة لأنه تم الإعتراف بالتزام.

^٢ تشمل المنافع المقدرة من إعادة الهيكلة المتوقعة من إعادة الهيكلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة.

مثال ٥٢ المبلغ القابل للإسترداد للمصنع (القيمة المستعملة) أعلى من مبلغه المسجل (انظر الجدول ٤) وعلى ذلك، يقوم المشروع ك بعكس خسارة الإختفاض للمعترف بها للمصنع في نهاية عام ٢٠٢٠.

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠١٢

المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠١٠ (جدول ٢)	المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠١٢ (جدول ٢)
٢٠٠١	٢٠١٢
١٠٤١	١٠٤١
٢٠١٢	٢٠١٢
٥٢١	٥٢١
٢٠١٢	٢٠١٢
٢٤٠٠	٢٤٠٠

في نهاية عام ٢٠١٣

مثال ٥٣ يحدث تدفق نقدي خارجي مقدار ١٠٠ عندما يتم دفع تكاليف إعادة الهيكلة، وبالرغم من حدوث تدفق نقدي خارجي لا يوجد تغير في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد القيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠١٢، وعلى ذلك لا يتم حساب المبلغ القابل للإسترداد للمصنع في نهاية عام ٢٠١٣.

(أ) لا ينجم عن العكس زيادة المبلغ المسجل للمصنع عما سيكون عليه المبلغ المسجل بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة، وعلى ذلك يتم الاعتراف بالعكس الكامل لخسارة الإنخفاض.

جدول ٥. ملخص للمبلغ المسجل للمصنع

نهاية عام	تكلفة تاريخية المستهلكة	المبلغ القابل للإسترداد	مبلغ الإستهلاك	خسارة الإنخفاض	خسارة المبلغ المسجل
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٠١٢٠	٣٠٠٠	٢٠٥١	صفر	(٩٤٩)	٢٠٥١
١١٢٠	٢٧٠٠	غـم	(٢٠٥)	صفر	١٨٤٦
٢١٢٠	٢٤٠٠	٢١٦٢	(٢٠٥)	٥٢١	٢١٦٢
٣١٢٠	٢١٠٠	غـم	(٢٧٠)	صفر	١٨٩٢

غـم = لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / النقصان.

مثال ٦ معاملة الصرف الرأسمالي المستقبلي

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الخلفية

مثال ٥٤ في نهاية عام ٢٠٢٠، يقوم المشروع (و) بفحص آلة من أجل إنخفاض قيمتها. والآلة وحدة توليد نقد، وهذه مسجلة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة ومبلغها المسجل هو ١٥٠٠٠٠ (وحدة عملة). ويبلغ عمرها للفائع المتبقي المقدّر ١٠ سنوات.

مثال ٥٥ المبلغ القابل للإسترداد للآلة (هو القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع ليهما أعلى) ويتم تحديده على أساس حساب القيمة المستعملة، ويتم حساب القيمة المستعملة بإستخدام سعر خصم قبل الضريبة مقداره ١٤%.

مثال ٥٦ اعتمدت الإدارة ميزانيات تقديرية تعكس ما يلي :
(أ) - التكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية؛ و
(ب) في عام ٢٠٢٤، سيتم تحمل صرف مقداره ٢٥٠٠٠ (وحدة عملة) لزيادة كفاءة الآلة بزيادة قدرتها الإنتاجية.

مثال ٥٧ في نهاية عام ٢٠٢٤ تم تحمل تكاليف تجديد، والتنفقات النقدية المستقبلية المقدرة للطائرة التي تم إظهارها في أحدث ميزانيات تقديرية معتمدة من قبل مجلس الإدارة في فترة المثال ٦٠ وسعر الخصم الحالي هي نفسها المقدرة في نهاية عام ٢٠٢٠.

في نهاية عام ٢٠٠٠

جدول ١. حساب قيمة الطائرة المستعملة في نهاية عام ٢٠٠٠

السنة	التنفقات النقدية المستقبلية	مخصومة بسعر ١٤%
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
١ × ٢٠	٢٢١٦٥	١٩٤٤٣
٢ × ٢٠	٢١٤٥٠	١٦٥٠٥
٣ × ٢٠	٢٠٥٥٠	١٣٨٧١
٤ × ٢٠	٢٠٢٤٧٢٥	١٤٦٣٩
٥ × ٢٠	٢٠٢٥٣٢٥	١٣١٥٣
٦ × ٢٠	٢٠٢٤٨٢٥	١١٣١٠
٧ × ٢٠	٢٠٢٤١٢٣	٩٦٤٠
٨ × ٢٠	٢٠٢٥٥٣٣	٨٩٥١
٩ × ٢٠	٢٠٢٤٧٣٤	٧٤٥٢
١٠ × ٢٠	٢٠٢٢٨٥٠	٦١٦٤
القيمة المستعملة		<u>١٢١١٢٨</u>

١ تشمل على لتكاليف المقدرة اللازمة للمحافظة على مستوى المنافع الاقتصادية المتوقع أن تنشأ من الآلة في ظروفها الحالية.

٢ تستثني التكاليف المقدرة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

٣ تستثني المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تظهر في الميزانيات التقديرية للإدارة .

مثال ٥٨ القيمة المرحلة للطائرة هي أقل من القيمة القابلة للإسترداد (القيمة المستعملة) وبالتالي فإن (و) نقر بالإعتراف بخسارة إنخفاض في القيمة للطائرة.

جدول ٢. إحتساب خسارة إنخفاض القيمة في نهاية عام ٢٠٠٠

الطائرة	القيمة المرحلة قبل خسارة إنخفاض القيمة
١٥٠٠٠٠	
١٢١١٢٨	القيمة القابلة للإسترداد
<u>(٢٨٨٧٢)</u>	خسارة إنخفاض القيمة
<u>١٢١١٢٨</u>	القيمة المرحلة بعد إنخفاض القيمة

الأعوام ١×٢٠-٣×٢٠

مثال ٥٩ لا يقع أي حدث يتطلب إعادة تقييم المبلغ القابل للإسترداد للألة. وعلى ذلك، لا يطلب إجراء حساب للمبلغ القابل للإسترداد.

في نهاية عام ٢٠×٤

مثال ٦٠ تم تحمل المصروف الرأسمالي، وعلى ذلك عند تحديد القيمة المستعملة للطائرة يتم أخذ المنافع المستقبلية المتوقعة من تجديد المحرك في الاعتبار عند التنبؤ بالتدفقات النقدية، وينجم عن ذلك زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المستخدمة لتحديد للقيمة المستعملة في نهاية عام ٢٠×٠، ونتيجة لذلك وبموجب الفترتين ١١٠، ١١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تتم إعادة حساب المبلغ القابل للإسترداد للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤.

جدول ٣. حساب القيمة المستعملة للطائرة في نهاية عام ٢٠×٤

المسئ	التدفقات النقدية المستقبلية	مخصومة بمعدل ١٤%
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٥×٢٠	٣٠٣٢١	٢٦٥٩٧
٦×٢٠	٣٢٧٥٠	٢٥٢٠٠
٧×٢٠	٣١٧٢١	٢١٤١١
٨×٢٠	٣١٩٥٠	١٨٩١٧
٩×٢٠	٣٣١٠٠	١٧١٩١
١٠×٢٠	٢٧٩٩٩	١٢٧٥٠
القيمة المستعملة		١٢٢٠٧٢

(أ) تشمل المنافع المقدرة المتوقعة من زيادة كفاءة الآلة التي تم إظهارها في الميزانيات التقديرية للإدارة

مثال ٦١ القابل للإسترداد للطائرة (القيمة المستعملة) أعلى من المبلغ المسجل للطائرة والتكلفة التاريخية المستهلكة (انظر جدول ٤). وعلى ذلك، تقوم المنشأة (ك) بعكس خسارة الإنخفاض المعترف بها للطائرة في نهاية عام ٢٠×٠ بحيث تسجل الطائرة بمقدار التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٤. حساب عكس خسارة الإنخفاض في نهاية عام ٢٠٢٤

الآلة	
(وحدة عملة)	
١٢١١٢٨	المبلغ المسجل في نهاية عام ٢٠٢٤ (جدول ٢)
	ن نهاية عام ٢٠٢٤
(٤٨٤٥٢)	مبلغ الإستهلاك (١٢٢٠ إلى ٢٠٢٤ - جدول ٥)
٢٥٠٠٠	الصراف على زيادة الكفاءة
٩٧٦٧٦	المبلغ المسجل قبل العكس
١٢٢٠٧٢	المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٣)
١٧٣٢٤	عكس خسارة الإنخفاض
١١٥٠٠٠	المبلغ المسجل بعد العكس
١١٥٠٠٠	المبلغ المسجل : التكلفة التاريخية المستهلكة (جدول ٥)

(أ) تزيد قيمة المستصلحة لئلا عما سيكون عليه مبلغها المسجل عند التكلفة التاريخية المستهلكة. وعلى ذلك، يقتصر العكس على مبلغ لا ينجم عنه زيادة المبلغ المسجل للطفرة عن التكلفة التاريخية المستهلكة.

جدول ٥. ملخص المبلغ المسجل للطفرة

السنة	التكلفة التاريخية المستهلكة	المبلغ القابل للإسترداد المعدل	مبلغ الإستهلاك	خسارة الإنخفاض	المبلغ المسجل بعد الإنخفاض
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
٢٠٢٠	١٥٠٠٠٠	١٢١١٢٨	صفر	(٢٨,٨٧٢)	١٢١,١٢٨
١٢٢٠	١٣٥٠٠٠	غـم	(١٢١١٣)	صفر	١٠٩,٠١٥
٢٠٢٢	١٢٠,٠٠٠	غـم	(١٢١١٣)	صفر	٩٦٩,٠٢
٢٠٢٣	١٠٥,٠٠٠	غـم	(١٢١١٣)	صفر	٨٤٧,٨٩
٢٠٢٤	٩٠,٠٠٠		(١٢١١٣)		
لزيادة	٢٥,٠٠٠		-		
	١١٥,٠٠٠	١٢٢,٠٧٢	(١٢١١٣)	١٧,٣٢٤	١١٥,٠٠٠
٢٠٢٥	٩٥,٨٣٣ غـم		(١٩١٦٧)	صفر	٩٥,٨٣٣

غـم - لا يتم إحتسابه لأنه لا يوجد دلالة على أن خسارة الإنخفاض ممكن أن تكون في الزيادة / النقصان.

مثال ٧ اختبار إنخفاض القيمة لوحداث توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية

يتم تجاهل الآثار الضريبية في هذا المثال.

الخلفية

مثال ٦٢ تشري المنشأة (س) ٨٠% من حصص الملكية في المنشأة (ص) مقابل ١٦٠٠ وحدة عملة في ١ كانون الثاني ٢٠٠٣. وفي ذلك التاريخ، يكون لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) قيمة عادلة مقدارها ١٥٠٠ وحدة عملة. وليس لدى المنشأة (ص) أي إلتزامات طارئة. لذلك، تعترف المنشأة (س) في بياناتها المالية الموحدة:

(أ) بشهرة قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة، كونها الفرق بين تكلفة عملية اندماج الأصول بمبلغ ١٦٠٠ وحدة عملة وحصة المنشأة (س) بمقدار ٨٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص)؛

(ب) صافي الأصول القابلة للتحديد للخاصة بالمنشأة (ص) بقيمتها العادلة بمقدار ١٥٠٠ وحدة عملة؛ و

(ج) حقوق أقلية بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة، كونها حصة بمقدار ٢٠% في صافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) والتي يحتفظ بها أطراف خارج المنشأة (س).

مثال ٦٣ إن أصول المنشأة (ص) هي أصغر مجموعة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية ولادة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. لذلك، فإن المنشأة (ص) عبارة عن وحدة توليد نقد. ولأن وحدة توليد النقد هذه تحتوي الشهرة ضمن مبلغها المسجل، فإنه يجب اختبار إنخفاض قيمتها سنوياً أو بشكل أكثر تكراراً إذا كان هناك مؤشر على احتمال إنخفاض قيمتها (انظر الفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦).

مثال ٦٤ في نهاية ٢٠٠٣، تقوم المنشأة (س) بتحديد المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (ص) وهو ١,٠٠٠ وحدة عملة. وتستخدم المنشأة (س) طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك خلال ١٠ سنوات من عمر الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) ولا تتوقع أي قيمة متبقية.

اختبار إنخفاض القيمة للمنشأة (ص)

مثال ٦٥ تتسبب حصة من المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالمنشأة (ص) بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة إلى حقوق الأقلية غير المعترف بها في الشهرة. لذلك، ووفقاً للفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يجب تعديل المبلغ المسجل للمنشأة (ص) افتراضياً لكي تشمل الشهرة التي تتسبب إلى حقوق الأقلية، قبل مقارنتها مع المبلغ القابل للإسترداد بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة.

الجدول ١- اختبار إنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠٠٣

نهاية ٢٠٠٣

المجموع (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	الشهرة (وحدة عملة)	
١٩٠٠	١٥٠٠	٤٠٠	إجمالي المبلغ المسجل
(١٥٠)	(١٥٠)	-	الإستهلاك المتراكم
١٧٥٠	١٣٥٠	٤٠٠	المبلغ المسجل
١٠٠	-	١٠٠	حقوق الأقلية غير المعترف بها
١٨٥٠	١٣٥٠	٥٠٠	المبلغ المسجل المحل افتراضيا
١٠٠٠			المبلغ القابل للاسترداد
٨٥٠			خسارة إنخفاض القيمة

(أ) إن الشهرة المنسوبة إلى حصة المنشأة (س) بمقدار ٨٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الإنماج بالشراء قيمتها ٤٠٠ وحدة عملة. لذلك، تكون الشهرة المنسوبة افتراضيا إلى حقوق الأقلية بمقدار ٢٠% في المنشأة (ص) في تاريخ الإنماج بالشراء قيمتها ١٠٠ وحدة عملة

مثال ٦٦ وفقا للفقرة ١٠٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الأصول في الوحدة من خلال أولا تقليل المبلغ المسجل للشهرة إلى صفر.

مثال ٦٧ لذلك، يتم تخصيص ٥٠٠ وحدة عملة من خسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٨٥٠ وحدة عملة إلى الشهرة. ولأنه يتم الاعتراف بالشهرة فقط إلى حد مقدار حصة ملكية المنشأة (ص) بنسبة ٨٠% في المنشأة (ص)، تُعترف المنشأة (س) فقط بنسبة ٨٠% من تلك الخسارة لإنخفاض قيمة الشهرة (أي ٤٠٠ وحدة عملة).

مثال ٦٨ ويتم الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة المتبقية بمبلغ ٣٥٠ وحدة عملة من خلال تقليل المبلغ المسجل للأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة (ص) (راجع الجدول ٢).

الجدول ٢- تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للمنشأة (ص) في نهاية ٢٠٠٣

نهاية ٢٠٠٣

المجموع (وحدة عملة)	صافي الأصول القابلة للتحديد (وحدة عملة)	الشهرة (وحدة عملة)	
١٩٠٠	١٥٠٠	٤٠٠	إجمالي المبلغ المسجل
(١٥٠)	(١٥٠)	-	الإستهلاك المتراكم
١٧٥٠	١٣٥٠	٤٠٠	المبلغ المسجل
(٧٥٠)	(٣٥٠)	(٤٠٠)	خسارة إنخفاض القيمة
١٠٠٠	١٠٠٠	-	المبلغ المسجل بعد خسارة إنخفاض القيمة

مثال ٨ - تخصيص أصول الشركة

في هذا المثال، تم تجاهل الآثار الضريبية.

الغاية

مثال ٦٩ للمشروع (م) ثلاث وحدات توليد نقد هي (أ) و(ب) و(ج). القيمة المرحلة لهذه الوحدات لا تشمل الشهرة. وهناك تغيرات عكسية في البيئة التقنية التي يعمل بها المشروع (م). وعلى ذلك، يقوم المشروع (م) بإجراء اختبارات خاصة بإنخفاض قيمة كل وحدة من وحدات توليد النقد الخاصة بها. وفي نهاية عام ٢٠٢٠، كانت المبالغ المرحلة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) هي ١٠٠، ١٥٠ و ٢٠٠ على التوالي.

مثال ٧٠ يتم إجراء العمليات من مقر رئيسي. والمبلغ المرحل لأصول المقر الرئيسي هو ٢٠٠ (وحدة عملة): مبنى المقر الرئيسي ١٥٠ ومركز أبحاث ٥٠ (وحدة عملة). والمبالغ المرحلة الخاصة بوحدة توليد النقد هي دلالة محقولة على الحجم النسبي لمبنى المقر الرئيسي المخصص لكل وحدة من وحدات توليد النقد. والمبلغ المرحل لمركز الأبحاث لا يمكن تخصيصه على أساس محقول لوحدات توليد النقد الفردية.

مثال ٧١ يبلغ العمر النافع الباقي المقدر لوحدة توليد النقد (أ) ما مقداره ١٠ سنوات. وتبلغ الأعمار النافعة الباقية للوحدتين (ب) و(ج) وأصول المقر الرئيسي ٢٠ سنة. ويتم حساب استهلاك أصول المقر الرئيسي على أساس القسط الثابت.

مثال ٧٢ المبلغ القابل للإسترداد (القيمة المستعملة والقيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع أيهما أعلى) لوحدة توليد نقد على أساس القيمة المستعملة. ويتم حساب القيمة المستعملة باستخدام سعر خصم لما قبل الضريبة مقداره ١٥%.

تحديد أصول للشركة

مثال ٧٣ بموجب الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ يقوم المشروع (م) أولاً بتحديد كافة أصول المشروع التي تتعلق بوحدة توليد النقد الفردية التي هي موضوع البحث. وأصول المشروع هي مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

مثال ٧٤ يقوم المشروع (م) بعد ذلك بتقرير كيفية معاملة كل أصل من أصول المشروع :

(أ) يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي على أساس محقول وثابت لوحدات توليد النقد تحت المراجعة؛ و

(ب) لا يمكن تخصيص المبلغ المرحل لمركز الأبحاث على أساس محقول وثابت لوحدات توليد النقد الفردية تحت المراجعة.

تخصيص أصول الشركة

مثال ٧٥ يتم تخصيص المبلغ المرحل لمبنى المقر الرئيسي للمبلغ المرحل لكل وحدة توليد نقد فردية. ويستخدم أساس تخصيص موزون لأن العمر النافع المقدر المتبقي لوحدة توليد النقد أ هو ١٠ سنوات، بينما الأعمار النافعة المقدر المتبقية لوحدتي توليد النقد (ب) و(ج) هي ٢٠ سنة.

جدول ١ - حساب تخصيص موزون للمبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي

نهاية عام ٢٠٠٠			
المبلغ المرحل العمر النافع	أ (وحدة عملة)	ب (وحدة عملة)	ج (وحدة عملة)
١٠٠	١٥٠	٢٠٠	٤٥٠
١٠ سنوات	٢٠ سنة	٢٠ سنة	٢٠ سنة
١	٢	٢	٢
المبلغ المرحل بعد الوزن	٣٠٠	٤٠٠	٨٠٠
١٢% (٨٠٠/١٠٠)	٣٨% (٨٠٠/٢٠٠)	٥٠% (٨٠٠/٤٠٠)	١٠٠% (٨٠٠/٨٠٠)
تخصيص المبلغ المرحل للمبنى (بناء على الحصة أعلاه)	١٩	٥٦	٧٥
المبلغ المرحل (بعد تخصيص المبنى)	١١٩	٢٠٦	٢٧٥
			٦٠٠

تحديد المبلغ القابل للإسترداد وحساب خسارة انخفاض القيمة

مثال ٧٦: تقتضي الفقرة ١٠٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ أن يتم أولاً مقارنة المبلغ القابل للإسترداد لكل وحدة توليد نقد مع مبلغها المسجل، بما في ذلك حصة المبلغ المسجل لمبنى المقر الرئيسي المخصص للوحدة، والإعتراف ببلية خسائر انخفاض قيمة نتيجة. كما تقتضي الفقرة ١٠٢ من نفس المعيار بعد ذلك أن يتم مقارنة المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالمنشأة (م) ككل (أي أصغر مجموعة لوحدات توليد النقد التي تشمل على مركز الأبحاث) مع مبلغها المسجل، بما في ذلك مبنى المقر الرئيسي ومركز الأبحاث.

جدول ٢ - حساب القيم المستعملة للوحدات (أ) و(ب) و(ج) والمشروع (د) في نهاية عام ٢٠٢٠:

السنة	أ		ب		ج		د	
	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%	النفقات بمصر المنقضية ١٥%
١	١٨	١٦	٩	٨	١٠	٩	٣٩	٣٤
٢	٣١	٢٣	١٦	١٢	٢٠	١٥	٧٢	٥٤
٣	٣٧	٢٤	٢٤	١٦	٣٤	٢٢	١٠٥	٦٩
٤	٤٢	٢٤	٢٩	١٧	٤٤	٢٥	١٢٨	٧٣
٥	٤٧	٢٤	٣٢	١٦	٥١	٢٥	١٤٣	٧١
٦	٥٢	٢٢	٣٣	١٤	٦	٢٤	١٥٥	٦٧
٧	٥٥	٢١	٣٤	١٣	٦٠	٢٢	١٦٢	٦١
٨	٥٥	١٨	٣٥	١١	٦٣	٢١	١٦٦	٥٤
٩	٥٣	١٥	٣٥	١٠	٦٥	١٨	١٦٧	٤٨
١٠	٤٨	١٢	٣٥	٩	٦٦	١٦	١٦٩	٤٢
١١			٣٦	٨	٦٦	١٤	١٣٢	٢٨
١٢			٣٥	٧	٦٦	١٢	١٣١	٢٥
١٣			٣٥	٦	٦٦	١١	١٣١	٢١
١٤			٣٣	٥	٦٥	٩	١٢٨	١٨
١٥			٣٠	٤	٦٢	٨	١٢٢	١٥
١٦			٢٦	٣	٦٠	٦	١١٥	١٢
١٧			٢٢	٢	٥٧	٥	١٠٨	١٠
١٨			١٨	١	٥١	٤	٩٧	٨
١٩			١٤	١	٤٣	٣	٨٥	٦
٢٠			١٠	١	٣٥	٢	٧١	٤
القيم المستعملة		١٩٩	١٦٤	٢٧١	٧٢٠			

(أ) يفترض أن مركز الأبحاث يولد نفقات مستقبلية إضافية للمشروع ككل. وعلى ذلك، فبإلزام القيمة المستعملة لكل وحدة توليد بتد فردية هي أقل من القيمة المستعملة للمشروع ككل. ولا تعزى النفقات النقدية الإضافية إلى مبنى المقر الرئيسي.

جدول ٣ - اختبار إنخفاض القيمة أ، ب و ج

نهاية عام ٢٠١٠		
ج	ب	أ
وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة
٢٧٥	٢٠٦	١١٩
٢٧١	١٦٤	١٩٩
<u>(٤)</u>	<u>(٤٢)</u>	<u>صفر</u>

المبلغ المسجل (بعد تخصيص المبنى) (جدول ١)
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)
خسارة الإنخفاض

مثال ٧٧ الخطوة التالية هي توزيع خسائر الإنخفاض بين أصول وحدات توليد النقد ومبنى المقر الرئيسي.

جدول رقم ٤ - تخصيص خسائر الإنخفاض لوحدة توليد النقد (ب) و (ج):

وحدة توليد النقد	
ب	ج
(وحدة عملة)	(وحدة عملة)
(١٢) (٢٠٦/٥٦×٤٢)	(١) (٢٧٥/٧٥×٤)
(٣٠) (٢٠٦/١٥٠×٤٢)	(٣) (٢٧٥/٢٠٠×٤)
<u>(٤٢)</u>	<u>(٤)</u>

الى مبنى المقر الرئيسي
الى الأصول في وحدة توليد النقد

مثال ٧٨ لا يمكن تخصيص مركز الأبحاث على أساس معقول وثابت لوحدة توليد النقد (أ) و (ب) و (ج) يقوم المشروع (د) بمقارنة المبلغ المرحل لأصفر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (د) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد.

جدول ٥ - فحص الإنخفاض لأصفر وحدة توليد النقد التي يمكن تخصيص المبلغ المسجل لمركز الأبحاث لها (أي المشروع (د) ككل) مع مبلغها القابل للإسترداد

مركز					نهاية عام ٢٠١٠
أ	ب	ج	المبنى الأبحاث م	م	
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	
عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	
١٠٠	١٥٠	٢٠٠	١٥٠	٥٠	٦٥٠
-	(٣٠)	(٣)	(١٢)	-	(٤٦)
<u>١٠٠</u>	<u>١٢٠</u>	<u>١٩٧</u>	<u>١٣٧</u>	<u>٥٠</u>	<u>٦٠٤</u>
المبلغ المسجل بعد اختبار "أسفل لأعلى"					٧٢٠
المبلغ القابل للإسترداد (جدول ٢)					صفر
خسارة الإنخفاض الناجمة من اختبار "أعلى لأسفل"					

مثال ٧٩ بناء على ذلك لا تنتج خسارة إنخفاض إضافية من تطبيق اختبار إنخفاض القيمة للمشروع (د) ككل، ويتم الإعتراف فقط بخسارة إنخفاض مقدارها ٤٦ (وحدة عملة) نتيجة لتطبيق الخطوة الأولى من الاختبار لـ أ، ب و ج.

المثال ٩- الإفصاحات حول وحدات توليد النقد مع الشهرة أو الأصول غير الملموسة مع العمر النافع غير المحدد

إن الهدف من هذا المثال هو توضيح الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ١٣٤ و ١٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

الخلية

مثال ٨٠ إن المنشأة (م) هي شركة تصنيع متعددة الجنسيات تستخدم القطاعات الجغرافية كصيفة رئيسية لها في إعداد التقارير عن معلومات القطاع. والقطاعات الثلاث التابعة للمنشأة (م) والتي ينبغي إعداد التقارير حولها بناءً على تلك الصيغة هي أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا. وتم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفصلة - إثنان في أوروبا (الوحدتان (أ) و (ب)) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة (ج)) - ومجموعة واحدة من وحدات توليد النقد (تشمل العملية (س ص ع)) في آسيا. وتمثل كل من الوحدات (أ) و (ب) و (ج) والعملية (س ص ع) أننى مستوى ضمن المنشأة (م) يتم وفقه مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية.

مثال ٨١ قامت المنشأة (م) بشراء الوحدة (ج)، وهي عملية تصنيع في أمريكا الشمالية، في كانون الأول ٢٠١٠. وعلى عكس عمليات المنشأة (م) الأخرى في أمريكا الشمالية، تعمل الوحدة (ج) في صناعة ذات هامش عالية ومعدلات نمو مرتفعة، وبمنفعة براءة لمدة ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي. وتم منح البراءة للوحدة (ج) مباشرة قبل شرائها من قبل المنشأة (م). وكجزء من محاسبة شراء الوحدة (ج)، اعترفت المنشأة (م)، بالإضافة إلى البراءة، بالشهرة بقيمة ٣٠٠٠ وحدة عملة وعلامة تجارية بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة. وحددت إدارة المنشأة (م) أن لدى العلامة التجارية عمر إنتاجي غير محدد، وليس لدى المنشأة (م) أي أصول غير ملموسة أخرى ذات أعمار إنتاجية غير محددة.

مثال ٨٢ فيما يلي المبالغ المسجلة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة المخصصة للوحدات (أ) (ب) (ج) والعملية (س ص ع):

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة	الشهرة وحدة عملة
وحدة عملة	
	أ
	٣٥٠
	ب
	٤٥٠
١٠٠٠	ج
	٣٠٠٠
	(س ص ع)
	١٢٠٠
١٠٠٠	المجموع
	٥٠٠٠

مثال ٨٣ خلال السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٣، تحدد المنشأة (م) أنه لا يوجد إنخفاض في قيمة أي من وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد الخاصة بها التي تشمل على الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. ويتم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد (أي قيمة الإستخدام أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع) الخاصة بتلك الوحدات ومجموعة الوحدات على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتحدد المنشأة (م) أن حسابات المبلغ القابل للإسترداد هي أكثر حساسية للتغيرات في الإفتراضات التالية:

الوحدة (أ) و(ب)	الوحدة (ج)	العملية (س ص ع)
إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٤ سنوات)	سعر مبيعات الحكومة الأمريكية ومنها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)	إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة (فترة الموازنة هي ٥ سنوات)
تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة	سعر صرف الدين الياباني/ الدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة
حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة	حصة السوق خلال فترة الموازنة
معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف النقدية خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف النقدية خارج فترة الموازنة	معدل النمو المستخدم في استقراء التكاليف النقدية خارج فترة الموازنة

مثال ٨٤ يتم تقدير إجمالي هامش الربح خلال فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعملية (س ص ع) من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط إجمالي هامش الربح المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي تتزايد بنسبة ٥% كل سنة لتحسينات الكفاءة المتوقعة. وتتبع الوحدتان (أ) و(ب) منتجات تكاملية ويتم تشغيلها من قبل المنشأة (م) لتحقيق نفس إجمالي هامش الربح.

مثال ٨٥ يتم تقدير حصص السوق خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) على أساس متوسط حصص السوق المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، التي يتم تعديلها كل سنة لإستيعاب أي نمو أو هبوط متوقع في حصص السوق.

وتتوقع المنشأة (م):

- (أ) أن تختلف حصص السوق بالنسبة للوحدتين (أ) و (ب)، لكن ستتمو كل منهما خلال فترة الموازنة بنسبة ٣% كل سنة نتيجة للتحسينات المستمرة في جودة المنتج.
- (ب) ستتمو حصة السوق الخاصة بالوحدة (ج) خلال فترة الموازنة بنسبة ٦% كل سنة نتيجة تزايد النفقات الإعلانية والمنافع المتأتية من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

(ج) لن يطرأ أي تغير على حصة السوق الخاصة بالعملية (س ص ع) خلال فترة الموازنة نتيجة للجمع بين التحسينات المستمرة في جودة المنتج والزيادة المتوقعة في المنافسة.

مثال ٨٦ تشتري الوحدتان (أ) و(ب) المواد الخام من نفس الموردين الأوروبيين، في حين تشتري الوحدة (ج) المواد الخام من موردين مختلفين في أمريكا الشمالية. ويتم تقدير تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة من قبل المنشأة (م) لكي تكون منسجمة مع مؤشرات أسعار المستهلك المقدرة التي تشتريها الوكالات الحكومية في البلدان الأوروبية وأمريكا الشمالية ذات العلاقة.

مثال ٨٧ وتقدر المنشأة (م) سعر مبيعات الحكومة الأمريكية التي مدتتها ٥ سنوات خلال فترة الموازنة بحيث تكون منسجمة مع العائد على تلك المبيعات في بداية فترة الموازنة. كما تقدر المنشأة (م) سعر صرف الدين الياباني/الدولار الأمريكي بحيث تكون منسجمة مع متوسط سعر الصرف في السوق للعقد الأجل خلال فترة الموازنة.

مثال ٨٨ تستخدم المنشأة (م) معدلات نمو ثابتة لإستنتاج التكتفلات النقدية خارج فترة الموازنة للوحدتين (أ) و (ب) والعمليّة (س ص ع). وتقدر المنشأة (م) معدلات النمو للوحدتين (أ) و (ب) والعمليّة (س ص ع) بحيث تكون منسجمة مع المعلومات المتوافرة للعلامة حول متوسط معدلات النمو طويلة الأجل للأسواق التي تعمل فيها الوحدتين (أ) و (ب) والعمليّة (س ص ع). وعلى كل حال، فإن معدل نمو الوحدة (ج) يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج). وتعتبر إدارة المنشأة (م) هذا الأمر معقول في ضوء العمليّة التي توفرها البراءة التي منحتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي.

مثال ٨٩ تشمل المنشأة (م) الإفصاح التالي في ملاحظات بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠١٣.

اختبارات إنخفاض قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

تم تخصيص الشهرة لأغراض اختبار إنخفاض القيمة لثلاث وحدات توليد نقد منفردة - لثنان في أوروبا (الوحدتان أ و ب) وواحدة في أمريكا الشمالية (الوحدة ج) - ولمجموعة من وحدات توليد النقد (تشمل العمليّة (س ص ع)) في آسيا. إن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة للوحدة (ج) والعمليّة (س ص ع) كبيراً بالمقارنة مع إجمالي المبلغ المسجل للشهرة، في حين أن المبلغ المسجل للشهرة المخصصة لكل من الوحدتين (أ) و (ب) ليس كذلك. ومع ذلك، تستند المبالغ القليلة للإسترداد للوحدتين (أ) و (ب) إلى بعض الإقتراضات الرئيسية نفسها، ويكون المبلغ المسجل الإجمالي للشهرة المخصصة لتلك الوحدات كبيراً.

العمليّة (س ص ع)

تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعمليّة (س ص ع) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي الميضية على الموزونات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٨,٤%. وتم استقراء التكتفلات النقدية خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٦,٣%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه العمليّة (س ص ع). وتعتقد الإدارة أن أي تغيير محتمل معقول في الإقتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالعمليّة (س ص ع) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للعمليّة (س ص ع) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدة (ج)

تم أيضاً تحديد المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) على أساس حساب قيمة الإستخدام. ويستخدم ذلك الحساب تقديرات التدفق النقدي الميضية على الموزونات المالية التي تقرها الإدارة التي تغطي فترة ٥ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٩,٢%. ويتم استقراء التكتفلات النقدية للوحدة (ج) خارج فترة الخمس سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ١٢%. ويتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدة (ج) بأربع نقاط مئوية. وتستخدم الوحدة (ج) من العمليّة التي توفرها البراءة التي منحتها ١٠ سنوات على منتجها الرئيسي، التي مُنحت لها في كانون الأول ٢٠١٢. وتعتقد الإدارة أن معدل نمو بنسبة ١٢% هو معدل معقول في ضوء تلك البراءة. وتعتقد الإدارة أيضاً أن أي تغيير محتمل معقول في الإقتراضات الرئيسية التي يستند إليها المبلغ القابل للإسترداد الخاص بالوحدة (ج) لا يؤدي إلى أن يتجاوز المبلغ المسجل للوحدة (ج) مبلغها القابل للإسترداد.

الوحدتان (أ) و(ب)

تم تحديد المبالغ القابلة للإسترداد بالوحدتين (أ) و (ب) على أساس حسابات قيمة الإستخدام. وتنتج تلك الوحدات منتجات تكملية، تستند مبالغها القابلة للإسترداد إلى بعض الإقتراضات الرئيسية نفسها. ويستخدم كلا حصليي قيمة الإستخدام تقديرات التدفق النقدي المبنية على الموازنات المالية التي تقرها الإدارة والتي تغطي فترة ٤ سنوات، ومعدل الخصم بمقدار ٧,٩%. ويتم استقراء كلا مجموعتي التدفقات النقدية خارج فترة الأربع سنوات باستخدام معدل نمو ثابت نسبته ٥%. ولا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو طويل الأجل للسوق الذي تعمل فيه الوحدتان (أ) و(ب). كما تقوم أيضا بتقديرات للتدفق النقدي خلال فترة الموازنة لكلا الوحدتين (أ) و(ب) على أساس نفس إجمالي هولمز الربح المتوقعة خلال فترة الموازنة ونفس تضخم أسعار المواد الخام خلال فترة الموازنة. وتعتقد الإدارة أن أي تغير محتمل محوّل في أي من هذه الإقتراضات الرئيسية لن يؤدي إلى أن يتجاوز إجمالي المبلغ المسجل للوحدتين (أ) و (ب) إجمالي المبلغ القابل للإسترداد لتلك الوحدات.

المعالجة (س ص ع)	الوحدة (ج)	الوحدتان (أ) و(ب) (بالإجمال)
المبلغ المسجل للشهرة للمبلغ المسجل للعلامة لتجارية ذات الممر الإنتاجي غير المحدد	١٢٠٠ وحدة عملة - ٣٠٠٠ وحدة عملة ١٠٠٠ وحدة عملة	٨٠٠ وحدة عملة -
الإقتراضات الرئيسية المستخدمة في حسابات قيمة الإستخدام ^(١)		
<ul style="list-style-type: none"> • الإقتراض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القيم) المعينة للإقتراض الرئيسي 	<ul style="list-style-type: none"> • إجمالي هولمز الربح المشمول في الموازنة، متوسط إجمالي هولمز الربح المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحصينات الكفاءة المتوقعة. • تتكسر القيم المعينة للإقتراض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • إجمالي هولمز الربح المشمول في الموازنة متوسط إجمالي هولمز الربح المتوقعة في الفترة مباشرة قبل بداية فترة الموازنة، المتزايدة لتحصينات الكفاءة المتوقعة. • تتكسر القيم المعينة للإقتراض الرئيسي لتجربة السابقة، باستثناء تحصينات الكفاءة. وتعتقد الإدارة أن التحصينات بنسبة ٥% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو مقوّل.

<ul style="list-style-type: none"> • الإفترض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القديم) للمعينة للإفترض الرئيسي 	<ul style="list-style-type: none"> • سعر صرف الدين الياباني/ الدولار الأمريكي خلال فترة الموازنة. • متوسط سعر الصرف في السوق للعمود الأجلة خلال فترة الموازنة. • تتسجم القيمة المعينة للإفترض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تستخدم سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدر خلال فترة الموازنة لبلدان أوروبا التي يتم شراء المواد الخام منها. • تتسجم القيمة المعينة للإفترض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.. 	<ul style="list-style-type: none"> • تستخدم سعر المواد الخام. • مؤشر أسعار المستهلك المقدر خلال فترة الموازنة لبلدان أمريكا الشمالية التي يتم شراء المواد الخام منها. • تتسجم القيمة المعينة للإفترض الرئيسي مع المصادر الخارجية للمعلومات.
<ul style="list-style-type: none"> • الإفترض الرئيسي • أساس تحديد القيمة (القديم) للمعينة للإفترض الرئيسي 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة. • تعكس القيمة المعينة للإفترض الرئيسي التجربة السابقة. لا يتوقع حدوث تغير في حصة السوق نتيجة لتصنيفات المستمرة في جودة المنتج إضافة إلى زيادة المتوقعة في المنافسة. 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة. • تتعد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتكاثرة من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التعاون المتوقع تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (د) في أمريكا الشمالية. 	<ul style="list-style-type: none"> • حصة السوق المشمولة في الموازنة. • متوسط حصة السوق في الفترة مباشرة قبل فترة الموازنة. • تتعد الإدارة أن نمو حصة السوق بنسبة ٦% لكل سنة يمكن تحقيقها على نحو معقول بسبب الزيادة في النفقات الإعلانية والمنافع المتكاثرة من الحماية التي توفرها البراءة التي مدتها ١٠ سنوات على المنتج الرئيسي للوحدة (ج)، وعلاقات التعاون المتوقع تحقيقها من تشغيل الوحدة (ج) كجزء من قطاع المنشأة (د) في أمريكا الشمالية.

(٩) إن الإفتراضات الرئيسية المبينة في الجدول للوحدتين (أ) و (ب) هي فقط تلك المستخدمة في حسابات المبلغ القابل للإسترداد لكلا الوحدتين.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستبدلة من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ والنسخة الحالية منه. وشامل الفترات على أنها متوافقة إذا تناولت على نطاق واسع نفس الموضوع بالرغم من اختلاف الإرشادات الواردة فيها.

الفقرة الحالية في المعيار ٣٦	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦	الفقرة الحالية في المعيار ٣٦	الفقرة المستبدلة في المعيار ٣٦
٥٩	٥٨	٣٦	٢٩	١	الموضوع
٦٠	٥٩	٣٧	٣٠	٢	١
٦١	٦٠	٣٨	٣١	٣	٢
٦٢	٦١	٣٩	٣٢	٤	٣
٦٣	٦٢	٤٠	٣٣	٥	٤
٦٤	٦٣	٤١	٣٤	٦	٥
٦٥	٦٤	٤٢	٣٥	٧	٦
٦٦	٦٥	٤٣	٣٦	٨	٧
٦٧	٦٦	٤٤	٣٧	٩	٨
٦٨	٦٧	٤٥	٣٨	١٢	٩
٦٩	٦٨	٤٦	٣٩	١٣	١٠
٧٠	٦٩	٤٧	٤٠	١٤	١١
٧١	٧٠	٤٨	٤١	١٥	١٢
٧٢	٧١	٤٩	٤٢	١٦	١٣
٧٣	٧٢	٥٠	٤٣	١٧	١٤
٧٤	٧٣	٥١	٤٤	١٨	١٥
٧٥	٧٤	٥٢	٤٥	١٩	١٦
٧٦	٧٥	٥٣	٤٦	٢٠	١٧
٧٧	٧٦	٥٤	٤٧	٢١	١٨
٧٨	٧٧	٥٥	٤٨	٢٢	١٩
٧٩	٧٨	٥٦	٤٩	٢٣	٢٠
٨١	٧٩	٥٧ (١)	٥٠	٢٥	٢١
٩٠,٨٨,٨٢,٨٠	٨٢-٨٠	١٧ (١)	٥١	٢٦	٢٢
لا يوجد	٨٣	١٨ (١)	٥٢	٢٧	٢٣
١٠٠	٨٤	١٥ (١)	٥٣	٢٨	٢٤
١٠١	٨٥	١٩ (١)	٥٤	٢٩	٢٥
١٠٢	٨٦	٢٠ (١)	٥٥	٣١	٢٦
١٠٣	٨٧	٢١ (١)	٥٦	٣٣	٢٧
١٠٤	٨٨	٥٨	٥٧	٣٥	٢٨

الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦
٨٩	١٠٥	١٢٢	١٣٩	(١)	٢٣
٩٠	لا يوجد	(١)	مثال ١	(١)	٢٤
٩١	١٠٦	(١)	٢	(١)	مثال ٣٥
٩٢	١٠٧	(١)	٣	(١)	مثال ٣٦
٩٣	١٠٨	(١)	٤	(١)	مثال ٣٧
٩٤	١٠٩	(١)	٥	(١)	مثال ٣٨
٩٥	١١٠	(١)	٦	(١)	مثال ٣٩
٩٦	١١١	(١)	٧	(١)	مثال ٤٠
٩٧	١١٢	(١)	٨	(١)	مثال ٤١
٩٨	١١٣	(١)	٩	(١)	مثال ٤٢
٩٩	١١٤	(١)	١٠	(١)	مثال ٤٣
١٠٠	١١٥	(١)	١١	(١)	مثال ٤٤
١٠١	١١٦	(١)	١٢	(١)	مثال ٤٥
١٠٢	١١٧	(١)	١٣	(١)	مثال ٤٦
١٠٣	١١٨	(١)	١٤	(١)	مثال ٤٧
١٠٤	١١٩	(١)	١٥	(١)	مثال ٤٨
١٠٥	١٢٠	(١)	١٦	(١)	مثال ٤٩
١٠٦	١٢١	(١)	١٧	(١)	مثال ٥٠
١٠٧	١٢٢	(١)	١٨	(١)	مثال ٥١
١٠٨	١٢٣	(١)	١٩	(١)	مثال ٥٢
١٠٩	١٢٤	(١)	٢٠	(١)	مثال ٥٣
١١٠	١٢٥	(١)	٢١	(١)	مثال ٥٤
١١١	١٢٤	(١)	٢٢	(١)	مثال ٥٥
١١٢	لا يوجد	(١)	٢٣	(١)	مثال ٥٦
١١٣	١٢٦	(١)	٢٤	(١)	مثال ٥٧
١١٤	١٢٧	(١)	٢٥	(١)	مثال ٥٨
١١٥	١٢٨	(١)	مثال ٢٣، ٢٤، ٢٦	(١)	مثال ٥٩
١١٦	١٢٩		مثال ٢٦		مثال ٦٠
١١٧	١٣٠	(١)	لا يوجد	(١)	مثال ٦١
١١٨	١٣١	(١)	مثال ٢٨	(١)	لا يوجد
١١٩	١٣٢	(١)	مثال ٢٩	(١)	لا يوجد
١٢٠	١٣٩، ١٣٨	(١)	مثال ٣٠	(١)	لا يوجد
١٢١	لا يوجد	(١)	مثال ٣١	(١)	لا يوجد
		(١)	مثال ٣٢	(١)	

الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٦	الفترة الحالية في المعيار ٣٦
لا يوجد	٣٤	٧٧ (أ)	مثال ٧٤	٦٦ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	٨٣-٨٧	٧٨ (أ)	مثال ٧٥	٦٧ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	٨٩	٧٩ (أ)	مثال ٧٦	٦٨ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	٩٩-٩١	٨٠ (أ)	مثال ٧٦	٦٩ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	١٣٣-١٣٧	٨١ (أ)	مثال ٧٧	٧٠ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	١٤٠-١٤١	٨٢ (أ)	مثال ٧٨	٧١ (أ)	لا يوجد
لا يوجد	(أ) ١٤ - (أ) ١٤	٨٣ (أ)	مثال ٧٩	٧٢ (أ)	٦٩ مثال
لا يوجد	مثال ٦٢ -	لا يوجد	١١, ١٠	٧٣ (أ)	مثال ٧٠
لا يوجد	مثال ٨٠ -	لا يوجد	٢٤	٧٤ (أ)	مثال ٧١
لا يوجد	مثال ٨٩	لا يوجد	٣٠	٧٥ (أ)	مثال ٧٢
		لا يوجد	٣٢	٧٦ (أ)	مثال ٧٣

المعيار المحاسبي الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الفاشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

المقدمة

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ٢٣

معيار المحاسبة الدولي ٣٧

المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

النطاق

تعريفات

المخصصات والإلتزامات الأخرى

العلاقة بين المخصصات والإلتزامات المحتملة

الإعتراف

المخصصات

الإلتزام الحالي

للحدث السابق

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجددة للمنفعة الاقتصادية

التقدير الموثوق للإلتزام

الإلتزامات المحتملة

الأصول المحتملة

القياس

فضل تقدير

المخاطر وحالات عدم التكد

القيمة الحالية

الأحداث المستقبلية

الإستبعاد المتوقع للأصول

التعويضات

التغيرات في المخصصات

استخدام المخصصات

تطبيق قواعد الإعتراف والقياس

خصائص التشغيل المستقبلية

العقود المنقولة بالأعضاء

إعادة الهيكلة

الإفصاح

أحكام انتقالية

تاريخ النفاذ

الملاحق

أ الجدول - المخصصات، الإلتزامات المحتملة، الأصول المحتملة، التعويضات

ب خارطة القرارات

ج أمثلة: الإعتراف

د أمثلة: الإفصاح

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" مبين في الفقرة ١-٩٥. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٧ في سياق الهدف منه مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ محاسبة وإفصاح كافة المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة، فيما عدا:

(أ) تلك الناجمة عن الأدوات المالية المرحلة بالقيمة العادلة؛

(ب) تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة، فيما عدا الحالات التي يكون العقد فيها متقلاً بالإلتزامات، والعقود غير المنفذة هي العقود التي لم ينجز بموجبها أي طرف لياً من إلتزاماته أو قام كلا الطرفين بانجاز إلتزاماتها جزئياً إلى حد متساو؛

(ج) تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص؛ أو

(د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.

المخصصات

مقدمة ٢ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها إلتزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، ويجب الإعتراض بها فقط في الحالات التالية:

(أ) عندما يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستراتيجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) عندما يكون من المحتمل (أي أكثر احتمالاً من عدمه) أن تكثفا صادراً للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) إذا كان من الممكن إجراء تقديراً موثقاً به لمبلغ الإلتزام، ويشير المعيار إلى أنه فقط في حالات نادرة جداً لا يكون فيها إجراء تقدير لها موثوق به أمراً ممكناً.

مقدمة ٣ يعرف المعيار الإلتزام المستنتج على أنه إلتزام ينتج عن إجراءات المشروع حيث:

(أ) يكون المشروع قد صرح للأطراف الأخرى من خلال نمط قائم للممارسة السابقة أو سياسات مطنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى الأطراف الأخرى أنها ستقوم بتنفيذ هذه المسؤوليات.

مقدمة ٤ في حالات نادرة، على سبيل المثال في قضية قانونية، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر أن حدثاً سابقاً سيستبب في نشوء إلتزام حالي إذا كان هناك احتمال كبير، مع الأخذ في الإعتبار كافة الأدلة المتوفرة، بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الإلتزام الحالي إذا تمت تلبية معيار الإعتراض الأخرى المبينة أعلاه، وإذا كان هناك احتمال كبير بعدم وجود إلتزام حالي يقوم المشروع بالإفصاح عن إلتزام محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تكثف صلاص للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية بعيدة الحدوث.

مقدمة ٥ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويكلمت أخرى المبلغ الذي ستكثفه المنشأة بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو تحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت.

مقدمة ٦ يتطلب المعيار وجوب قيام المشروع بما يلي عند قياس مخصص ما :

- (أ) اخذ المخاطر وحالات عدم التأكد في الاعتبار. على أن، عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات زائدة أو المبالغة المتعمدة في تحديد مبلغ الإلتزامات؛
- (ب) خصم المخصصات، حيث يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود مالياً، وذلك باستخدام سعر (أو أسعار خصم) لما قبل الضريبة تمكس التقييمات الحالية في السوق للقيمة الزمنية للنقود. وتلك المخاطر المتعلقة بالإلتزام الذي لم يتم إظهاره في أفضل تقدير للصرف، وحيث يتم استعمال الخصم يتم الإعتراف بالزيادة في المخصص نتيجة لمرور الوقت على أنه مصروف فائدة؛
- (ج) الأخذ في الاعتبار الأحداث المستقبلية، مثل التغييرات في القانون والتغيرات التقنية، حيث توجد أدلة موضوعية كافية أنها متوقعة ؛ و
- (د) عدم الأخذ في الاعتبار المكاسب من التصرف المتوقع في الأصول حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص.

مقدمة ٧ قد يتوقع المشروع استرداد بعض أو كل الصرف الإلتزام لتسديد مخصص (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين)، ويجب على المشروع:

- (أ) الإعتراف بمبلغ مسترد فقط عندما يكون مؤكداً بالفعل أن ذلك المبلغ سيتم استرداده إذا قام المشروع بتسديد إلتزامه، ويجب أن لا يزيد المبلغ المعترف به للإسترداد عن مبلغ المخصص؛ و

- (ب) الإعتراف بالتعويض على أنه أصل منفصل. وفي بيان الدخل، يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصصاً منه المبلغ المعترف به للإسترداد.

مقدمة ٨ يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتحديثها لإظهار أفضل تقدير حالي ، ولذا لم يعد من المحتمل أن تنكفأ صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الإلتزام فإنه يجب عكس المخصص.

مقدمة ٩ يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الإعتراف بالمخصص لها في الأصل.

المخصصات - تطبيقات محددة

مقدمة ١٠ يوضح المعيار كيف يجب تطبيق الإعتراف بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة: خسائر التشغيل المستقبلية والعقد المثقلة بالإلتزامات وإعادة الهيكلة.

مقدمة ١١ يجب عدم الإعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، وتوقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض قيم أصول معينة للمصلحة، وفي هذه الحالة يقوم المشروع باختبار هذه الأصول من أجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " انخفاض قيمة الأصول".

مقدمة ١٢ إذا كان للمشروع عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام الحالي بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص، والعقد المثقل بالأعباء هو العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبيه.

مقدمة ١٣ يعرف المعيار إعادة الهيكلة على أنها برنامج خططت له الإدارة وتحت سيطرتها، ويغير ماليا لما:

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

مقدمة ١٤ يتم الإعتراف بمخصص لإعادة هيكلة للتكاليف فقط عندما تتم تلبية المعايير العامة للإعتراف بالمخصصات، وفي هذا المجال ينشأ إلزام ببناء إعادة الهيكلة فقط عندما يكون المشروع :

(أ) له خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي:

(١) العمل المعني أو جزء منه؛

(٢) المواقع الرئيسية المتأثرة؛

(٣) موقع وعمل والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

(٤) المصروف الذي سيتم القيام به؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) أحدثت توقعا صحيحا لدى أولئك المتأثرين بها بأنها ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية لأولئك المتأثرين بها.

مقدمة ١٥ لا ينشأ عن قرار للإدارة أو لمجلس الإدارة بإعادة الهيكلة إلزام ببناء في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا اتخذ المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية ما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة ؛ أو

(ب) أبلغ خطة إعادة الهيكلة إلى أولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

مقدمة ١٦ حيث تشمل إعادة الهيكلة بيع عملية لا ينشأ أي إلزام للبيع حتى يلتزم المشروع بالبيع، أي توجد اتفاقية بيع ملزمة.

مقدمة ١٧ يجب ان يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط المصروفات المباشرة الناجمة من إعادة الهيكلة والتي هي:

(أ) ناجمة بالضرورة عن إعادة الهيكلة؛ و

(ب) ليست متعلقة بالأنشطة القائمة للمشروع، وهكذا لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل: إعادة تدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين أو التسويق أو الإستثمار في أنظمة جديدة وشبكات لتوزيع.

الإلتزامات المحتملة

مقدمة ١٨ يعرف المعيار الإلتزام المحتمل على أنه:

(أ) إلزام محتمل يمكن أن ينشأ من أحداث سابقة ووجوده سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث

مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ؛ أو

(ب) الالتزام الحالي ينشأ من أحداث سابقة ولكن غير معترف به بسبب ما يلي:

- (١) ليس من المحتمل أن تدقق صناديق الموارد المجددة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسديد الالتزام؛ أو
- (٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

مقدمة ١٩ يجب على المشروع عدم الاعتراف بالالتزام محتمل، ويجب على المشروع الإفصاح عن الالتزام محتمل إذا كان احتمال حدوث تدفق للموارد الصادرة المجددة للمنافع الاقتصادية بعيداً.

الأصول المحتملة

مقدمة ٢٠ يعرف المعيار الأصل المحتمل على أنه أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، ومثل ذلك مطالبة يتابعها المشروع من خلال عمليات قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

مقدمة ٢١ يجب على المشروع عدم الاعتراف بأصل محتمل، ويجب الإفصاح عن أصل محتمل حيث يكون التدفق للوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً.

مقدمة ٢٢ عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل المتعلق بذلك أصلاً محتملاً، ويكون الاعتراف به مناسباً.

تاريخ التنفيذ

مقدمة ٢٣ يصبح هذا المعيار نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر.

معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

الهدف

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الإعراف وأسس الإعراف المناسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأنه يتم الإقصاد عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

- ١ يجب أن يطبق هذا المعيار جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا:
 - (أ) تلك الناتجة من العقود غير المنفذة، فيما عدا حيث يكون العقد مثقلاً بالأعباء؛ و
 - (ب) إتم إيفائها
 - (ج) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.
- ٢ ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".
- ٣ العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يتم بموجبها أي طرف بإداء أي من إلتزاماته أو قام كلا الطرفين بإداء إلتزاماتهما جزئياً إلى حد متساو. ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.
- ٤ إتم إيفائها
- ٥ حيث يتناول معيار محاسبة دولي آخر نوعاً محدداً من المخصصات، أو الإلتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، يطبق المشروع ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ إندماج الأعمال على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣ "إندماج الأعمال" معاملة المنشأة المشتري للإلتزامات الطارئة المضمونة في إندماج الأعمال. وعلى نحو مماثل، يتم للتطرق إلى أنواع معينة من المخصصات في المعايير الخاصة بما يلي:
 - (أ) عقود الإنشاء (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء")؛
 - (ب) ضرائب الدخل (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛
 - (ج) عقود الإيجار (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار")، على أنه، حيث لا يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٧ على متطلبات محددة لتناول العقود التشغيلية التي أصبحت مثقلة بالأعباء فإن هذا المعيار ينطبق على هذه الحالات؛
 - (د) منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") و.
 - (هـ) عقود التأمين (انظر معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين"). إلا أن هذا المعيار ينطبق على المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة لشركة التأمين، باستثناء تلك التي تنشأ عن إلتزاماتها وحقوقها التعاقدية بموجب عقود لتأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.
- ٦ قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملة على أنها مخصصات بالإعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم. ولا يتناول هذا المعيار الإعتراف بالإيراد. ويحدد معيار المحاسبة

الدولي ١٨ "الإيرلا" الظروف التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد ويقدم ارشادا عليا بشأن تطبيق مقاييس الإعتراف. ولا يغير هذا المعيار متطلبات معيير المحاسبة الدولي ١٨.

٧ يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها التزامات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين. وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" أيضا في سياق بنود مثل الإستهلاك وانخفاض قيمة الأصول والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المرحلة للأصول ولا يتناولها هذا المعيار.

٨ تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عليات الإنفاق تعامل كأصول أو كمصروفات. وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار. وتبعاً لذلك، لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رasmلة للتكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص .

٩ ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة). وحيث تلمي إعادة هيكلية تعريف العملية المتوقفة فقد يطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة" فصاحات إضافية.

تعريفات

١٠ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

المخصص هو التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

الإنترام هو إنترام حالي للمشروع ناشيء من أحداث سابقة يتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صائر من المشروع لموارد تجسد منافع اقتصادية.

الحث المزمع هو حث يخلق إنتراماً قانونياً أو مستنتجاً ينجم عنه عدم وجود بديل حقيقي للمشروع لتسديد ذلك الإنترام.

الإنترام القانوني هو إنترام مأخوذ من:

(أ) عقد (من خلال أحكامه الصريحة أو الضمنية) ؛

(ب) تشريع ؛ أو

(ج) تطبيق آخر للقانون.

الإنترام الاستنتاجي هو إنترام مأخوذ من أعمال المشروع حيث:

(أ) من خلال نمط ثابت من الممارسة السابقة أو السياسة المعتمدة لأشار المشروع لأطراف أخرى أنه سيقبل مسؤوليات معينة أو يبين حالي محدد بشكل كاف ؛ و

(ب) نتيجة لذلك أوجد المشروع توقعاً صحيحاً من جانب الأطراف الأخرى أنه سيقوم بإداء هذه المسؤوليات.

الإنترام المحتمل هو :

(أ) إنترام محتمل يمكن أن ينجم من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي ولحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ؛ أو

(ب) الالتزام حالي ينشأ من لحدث سابقة إلا أنه غير معترف به بسبب ما يلي:

(١) ليس من المحتمل أن يطلب تعلق مصادر للموارد المجمده للمنفعة الاقتصادية لتسديد الالتزام ؛ أو

(٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

الأصل المحتمل هو أصل محتمل يمكن أن ينشأ من لحدث سابقة، وسيؤكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.

العقد المتعل بالاعباء هو العقد الذي تزيد منه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة هي برنامج مرسوم وضمن سيطرة الإدارة، ويغير ملها إما:

(أ) نطاق العمل الذي تولاه المشروع؛ أو

(ب) أسلوب القيام بالعمل.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١ يمكن تمييز المخصصات عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم التجارية الدائنة والمستحقات بسبب وجود عدم تأكيد فيما يتعلق بتوقيت أو مبلغ الصرف المستقبلي الإلتزامي التسديد، وبالمقارنة مع ذلك:

(أ) الذمم التجارية الدائنة هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها وقدمت لتوفير لها أو تم الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد؛ و

(ب) المستحقات هي إلتزامات للدفع مقابل البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها ولكن لم يتم دفعها أو إصدار فواتير لها أو الإتفاق رسميا بشأنها مع المورد، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (مثال ذلك المبالغ المتعلقة براتب مستحق لإجراء)، وبالرغم من أنه من الضروري في بعض الأحيان تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات فإن عدم التأكيد بشكل عام أقل مما هو بالنسبة للمخصصات.

كثيرا ما يتم التقرير عن المستحقات على أنها جزء من الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢ بشكل عام تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية لتوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل المصطلح "محتمل" للأصول والالتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، إضافة إلى ذلك يستعمل المصطلح "الالتزامات المحتملة" للالتزامات التي لا تلي معايير الإعراف.

١٣ يميز هذا المعيار بين ما يلي:

(أ) المخصصات - المعترف بها كإلتزامات (على افتراض لمكافية عمل تقدير موثوق به) لأنها عبارة عن إلتزامات حالية ومن المحتمل ان تنفق صادرا للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزامات ؛ و

(ب) الإلتزامات المحتملة - المعترف بها كإلتزامات لأنها لما:

(١) إلتزامات ممكنة، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المشروع إلتزام حالي يمكن ان يؤدي إلى تنفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية ؛ لو

(٢) إلتزامات حالية لا تلي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار (لأنه اما ليس من المحتمل ان تنفق صادرا للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوبا لتسديد الإلتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الإلتزام).

الإعتراف

المخصصات

١٤ يجب الإعتراف بمخصص عندما:

(أ) يكون على المشروع إلتزام حالي (قانوني أو إستنتاجي) نتيجة لحدث سابق؛

(ب) من المحتمل انه سيطالب تنفق صادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام؛ و

(ج) يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

إذا لم يتم تلبية هذه الشروط، يجب عدم الإعتراف بمخصص.

الإلتزام الحالي

١٥ في حالات نادرة لا يكون من الواضح وجود إلتزام حالي، وفي هذه الحالات يعتبر ان حدثا سابقا سيسبب في نشوء إلتزام حالي، ومع الأخذ في الاعتبار كلفة الأدلة المتوفرة إذا كان وجود إلتزام حالي لكثير احتمالا من عهده في تاريخ الميزانية العمومية.

١٦ في معظم الحالات تقريبا سيكون من الواضح ما إذا كان حدث سابق تسبب في نشوء إلتزام حالي، وفي حالات نادرة، مثال ذلك في قضية قانونية، قد يكون هناك خلاف حول ما اذا كانت لحدث معينة قد وقعت أو ما اذا كان ينجم عن هذه الأحداث إلتزام حالي، وفي هذه الحالة يحدد المشروع ما إذا كان إلتزام حالي موجودا في تاريخ الميزانية العمومية بأخذ كافة الأدلة المتوفرة في الاعتبار بما في ذلك على سبيل المثال رأي الخبراء، وتشمل الأدلة المأخوذة في الاعتبار أية أدلة اضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، وعلى أساس هذه الأدلة:

(أ) حيث يكون وجود إلتزام حالي لكثير احتمالا من عهده في تاريخ الميزانية العمومية يعترف المشروع بمخصص (إذا تم تلبية مقاييس الإعتراف)؛ و

(ب) حيث يكون عدم وجود إلتزام حالي أكثر احتمالا في تاريخ الميزانية العمومية يفصح المشروع عن إلتزام محتمل إلا إذا كان التدفق الصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية بعيد الإحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

الحدث السابق

١٧ الحدث السابق الذي يؤدي إلى إلتزام حالي يسمى حدثا ملزما، وحتى يكون الحدث حدثا ملزما من الضروري عدم وجود بديل فطري لدى المشروع لتسديد الإلتزام الذي أوجده الحدث، وتكون الحالة كذلك فقط:

(أ) حيث يمكن فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون؛ أو

(ب) في حالة الإلتزام الاستثنائي حيث يوجد الحدث (الذي قد يكون إجراء للمشروع) توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى أن المشروع سينفذ إلتزامه.

١٨ تتناول البيانات المالية للمركز المالي لمشروع في نهاية فترة الخاصة بتقديم التقارير وليس مركزه الممكن في المستقبل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بمخصص للتكاليف التي يلزم تحملها للعمل في المستقبل. والإلتزامات الوحيدة التي يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية لمشروع هي تلك القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

١٩ الإلتزامات الناشئة من أحداث سابقة القائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية لمشروع (أي الإدارة المستقبلية لعملها) هي فقط التي يتم الإعتراف بها كمخصصات، والأمتلة على هذه الإلتزامات هي الموفيت أو تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني اللتان قد تؤديان إلى تدفق صارد للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية كتسديد بغض النظر عن الإجراءات المستقبلية للمشروع، وبالمثل يحترف المشروع بمخصص لتكاليف اغلاق مشروع نظمية أو محطة توليد طاقة نووية إلى الحد الذي يجبر فيه المشروع على اصلاح للتلف الذي حدث، وبالمقارنة مع ذلك نظرا للضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد ينوي المشروع أو يحتاج إلى القيام بالإتفاق للعمل بطريقة معينة في المستقبل (مثل ذلك تركيب فلاتر دخان في نوع معين من المصانع)، ونظرا لأن المشروع يمكنها تجنب الإتفاق المستقبلي من خلال إجراءاته المستقبلية، مثال ذلك بتغيير أسلوب عمله لا يكون عليه إلتزام حالي لذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم الإعتراف بمخصص.

٢٠ يتعلق الإلتزام دائما بطرف آخر يكون الإلتزام مستحقا له، على انه ليس من الضروري معرفة شخصية الطرف الذي يستحق له الإلتزام - في الحقيقة قد يكون الإلتزام للجمهور بشكل عام، ونظرا لأن الإلتزام يشمل تمهدا لطرف آخر فانه ينجم عن ذلك ان قرار الادارة او مجلس الإدارة لا ينشأ عنه إلتزام إستثنائي في تاريخ الميزانية العمومية الا اذا تم ابلاغ القرار قبل تاريخ الميزانية العمومية لأولئك الذين يتأثرون به بطريقة محددة بشكل كاف لإيجاد توقع صحيح لديهم ان المشروع سيقوم بتنفيذ مسؤولياته.

٢١ الحدث الذي لا ينشأ عنه إلتزام في الحال قد ينشأ عنه إلتزام في تاريخ لاحق بسبب تغيرات في القانون أو بسبب ان اجراء (مثل ذلك بيان علني محدد بشكل كاف) يقوم به المشروع يتسبب في حدوث إلتزام إستثنائي، فطري سيول المثال عندما يحدث تلف بيئي قد لا يكون هناك إلتزام لتقويم النتائج، على ان السبب

في التلف سيصبح حدثاً ملزماً عندما يتطلب قانون جديد اصلاح التلف الحالي أو عندما يتقبل المشروع علناً مسؤولية الإصلاح بطريق تخلف إلزامياً.

٢٢ حيث لم يتم بعد اكمل تفاصيل قانون جديد مقترح ينشأ إلزام عندما يكون من المؤكد بالفعل ان التشريع سيصدر كما تمت صياغته، ولغرض هذا المعيار يعمل هذا الإلزام على أنه إلزام قانوني، والاختلافات في الظروف المحيطة بالصدار للتشريع تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يجعل سن القانون مؤكداً بالفعل، وفي العديد من الحالات يكون من المستحيل التأكيد ان القانون سيتم إصداره إلى ان يصدر بالفعل.

التدفق الصادر المحتمل للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية

٢٣ من أجل ان يحقق إلزام مشروط الاعتراف يجب ان لا يكون هناك فقط إلزام حالي ولكن أيضاً احتمال التدفق الصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد ذلك الإلزام، ولغرض هذا المعيار يعتبر التدفق الصادر للموارد أو حدث آخر انه محتمل إذا كان احتمال حدوثه كبير من عدمه، أي ان احتمال وقوع الحدث كبير من احتمال عدم وقوعه، وحيث لا يكون من المحتمل وجود إلزام حالي يفصح المشروع عن إلزام محتمل إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق صادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية بعيد الاحتمال (انظر الفقرة ٨٦).

٢٤ حيث يكون هناك عدد من الإلزامات المتشابهة (مثل ذلك ضمانات المنتجات أو عقود مماثلة) فإن احتمال ان يكون التدفق الصادر مطلوباً للتسديد يتم تحديده بالنظر في فئة الإلزامات ككل، وبالرغم من ان احتمال التدفق الصادر لأي بند واحد قد يكون ضئيلاً فقد يكون من المحتمل انه ستكون هناك حاجة لبعض التدفق الصادر للموارد لتسديد فئة الإلزامات ككل، وإذا لم تكن الحالة كذلك يتم الاعتراف بمخصص (إذا كانت مقاييس الاعتراف الأخرى قد تمت تلبيةها).

التقدير الموثوق للإلتزام

٢٥ ان استخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا في حالات نادرة جداً سيكون المشروع قادرة على تحديد نطلق من النتائج الممكنة، ويستطيع بناء على ذلك عمل تقدير للإلتزام موثوق به بشكل كاف لاستخدامه في الاعتراف بمخصص.

٢٦ في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به يوجد إلزام لا يمكن الاعتراف به، ويتم الإفصاح عن الإلتزام على انه إلزام محتمل (انظر الفقرة ٨٦).

الإلتزامات المحتملة

٢٧ يجب على المشروع عدم الاعتراف بإلتزام محتمل.

٢٨ يتم الإفصاح عن إلزام محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٦، إلا إذا كانت إمكانية التدفق الصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية بعيدة.

* ان تعبير كلمة "محتمل" في هذا المعيار على انها أكثر احتمالاً لا ينطبق بالضرورة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

٢٩ حيث يكون المشروع مسؤولاً جماعياً وفردياً عن الالتزام بعمل ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تقوم الأطراف الأخرى بتلبية على أنه إلتزام محتمل، ويعترف المشروع بمخصص لذلك الجزء من الالتزام الذي يحتمل حدوث تنفق مصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية له، إلا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به.

٣٠ قد تتطور الالتزامات المحتملة بطريقة غير متوقعة مبدئياً، وعلى ذلك يتم تقييمها باستمرار لتحديد ما إذا كان التنفق الصادر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية قد أصبح محتملاً، وإذا أصبح من المحتمل أنه سيطلب تنفق صادر للمنافع الاقتصادية المستقبلية ليند تم في السابق التعامل معه على أنه إلتزام محتمل فإنه يتم الإعراف بمخصص في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها تخير في الإحتمال (فيما عدا في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها إجراء تقدير موثوق به).

الأصول المحتملة

- ٣١ يجب على المشروع عدم الإعراف بأصل محتمل.
- ٣٢ تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مرسومة أو لحداث أخرى غير متوقعة تسبب في إمكانية تنفق وارد للمنافع الاقتصادية للمشروع، ومثال ذلك مطالبة بتابعها المشروع من خلال عملية قانونية حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.
- ٣٣ لا يتم الإعراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية حيث أنه قد ينجم عن ذلك الإعراف بالدخل الذي قد لا يتحقق أبداً، على أنه عندما يكون تحقيق الدخل مؤكداً بالفعل عندئذ لا يكون الأصل أصلاً محتملاً ويكون الإعراف به مناسباً.
- ٣٤ يتم الإفصاح عن أصل محتمل حسبما تتطلبه الفقرة ٨٩، حيث يكون للتنفق الولد للمنافع الاقتصادية محتملاً.
- ٣٥ يتم تقييم الأصول المحتملة بشكل مستمر لضمان إظهار التطورات بالشكل المناسب في البيانات المالية، وإذا أصبح من المؤكد بالفعل أن تنفقا واردا للمنافع الاقتصادية سيحدث فإنه يتم الإعراف بالأصل وبالدخل المتعلق به في البيانات المالية للفترة التي يحدث فيها التغيير، وإذا أصبح التنفق الولد للمنافع الاقتصادية محتملاً يقوم المشروع بالإفصاح عن الأصل المحتمل (انظر الفقرة ٨٩).

القياس

أفضل تقدير

- ٣٦ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.
- ٣٧ إن أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي هو المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية أو تحويله إلى طرف آخر في ذلك الوقت، وكثيراً ما يكون مستحسناً أو مكلفاً بشكل مانع لتسديد أو تحويل الإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية، على أن تقدير المبلغ الذي يدفعه المشروع بشكل معقول لتسديد أو تحويل الإلتزام يعطي أفضل تقدير للصرف الإلتزام لتسديد الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية.

٣٨ يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي حسب رأي إدارة المشروع يعززه خبرة العمليات المماثلة، وفي بعض الحالات تقارير من خبراء مستقلين، وتشمل الأدلة التي تؤخذ في الاعتبار أية أدلة إضافية توفرها الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٣٩ يتم التعامل مع الشكوك المحيطة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به كمخصص بطرق متعددة حسب الظروف، وحيث يتعلق المخصص الذي يتم قياسه بعدد كبير من البنود يتم تقدير الالتزام بوزن جميع النتائج الممكنة حسب احتمالاتها، ويسمى هذا الأسلوب الإحصائي للتقدير "القيمة المتوقعة"، وعلى ذلك يكون المخصص مختلفا اعتمادا على ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال ٦٠% أو ٩٠%، وحيث يكون هناك نطاق مستمر من النتائج الممكنة وكل نقطة في ذلك النطاق محتملة مثل غيرها تستخدم نقطة الوسط في النطاق .

مثال
يقوم مشروع ببيع بضائع مع ضمان يغطي بموجبه الصلاء عن تكلفة إصلاحات أية عيوب في الصنع تصبح ظاهرة خلال أول سنة شهور بعد البيع، وإذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في جميع المنتجات المباعة فإنه يستجم تكاليف إصلاح مقدارها ١ مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب رئيسية في جميع المنتجات المباعة فإنه يستجم عن ذلك تكاليف بيع مقدارها ٤ مليون، وتدل الخبرة السابقة للمشروع والتوقعات المستقبلية على أنه بالنسبة للسنة القادمة فإن ٧٥% من البضائع المباعة لن يكون بها عيوب، ٢٠% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب صغيرة، ٥% من البضائع المباعة سيكون بها عيوب رئيسية، وحسب الفقرة ٢٤ تقوم المنشأة بتقييم احتمال التدفق الصادر لإلتزامات الضمان ككل.
القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هي:
$(٧٥\% \text{ من الصفر}) + (٢٠\% \text{ من } ١ \text{ مليون}) + (٥\% \text{ من } ٤ \text{ ملايين}) = ٤٠٠٠٠٠$

٤٠ حيث يتم قياس إلتزام مفرد فإن النتيجة الفردية الأكثر احتمالا قد تكون أفضل تقدير للالتزام، على أنه حتى في مثل هذه الحالة يأخذ المشروع في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وحيث تكون النتائج الأخرى الممكنة إما أنها على الأغلب أعلى أو على الأغلب أقل من للنتيجة الأغلب احتمالا يكون أفضل تقدير مبلغا أعلى أو مبلغا أقل، فعلى سبيل المثال إذا كان على المنشأة إصلاح خطأ جسم في مصنع رئيسي أقامته لمعمل فإن النتيجة الفردية الأغلب احتمالا هي نجاح الإصلاح عند أول محاولة بتكلفة مقدارها ١٠٠٠، ولكن يتم وضع مخصص لمبلغ أكبر إذا كان هناك احتمال كبير بضرورة لجراء محاولات أخرى.

٤١ يتم قياس المخصص قبل احتساب الضريبة حيث يتم تتناول للنتائج الضريبية للمخصص والتغيرات فيه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

المخاطر وحالات عدم التأكد

٤٢ يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط حتما بالحد من الأحداث والظروف في الاعتبار من أجل التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص.

٤٣ تصف المخاطرة بتقلبات الناتج، وقد يزيد تعديل المخاطرة من المبلغ الذي يقاس بمقداره المطلوب، وتدعو الحاجة إلى اتخاذ جانب الحذر عند إصدار أحكام في ظل ظروف غير مؤكدة بحيث لا تتم المبالغة في الدخول أو الأصول وعدم تقدير المصروفات أو الإلتزامات بقل من قيمتها، على أن عدم التأكد لا يبرر وضع مخصصات مفرطة أو مبالغة متعمدة في الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا قدرت التكاليف المتوقعة لناتج عكسي بشكل خاص على أساس حصيل فإن هذا الناتج لا يعمل عندئذ بشكل متعمد على أنه أكثر احتمالا من الحالة الواقعية، وتدعو الحاجة إلى العناية لتجنب فئولوجية التحديلات للمخاطرة وعدم التأكد مع نتائج المبالغة في المخصص.

٤٤ يتم الإقصاص عن ظروف عدم التأكد المحيطة بمبلغ الصرف الذي تم لجراؤه بموجب الفقرة ٨٥ (ب).

القيمة الحالية

٤٥ حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ملابا يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمصروفات المتوقعة أن تكون مطلوبة لتسديد الإلتزام.

٤٦ بسبب القيمة الزمنية للنقود فإن المخصصات الخاصة بالتكديفات النقدية الصادرة التي تنشأ بعد وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العمومية تشكل عبئا أكبر من تلك المخصصات حيث تنشأ تكديفات نقدية صادرة بنفس المبلغ فيما بعد، ولذلك يتم خصم المخصصات حيث يكون الأثر ملابا.

٤٧ يجب أن يكون سعر (أو أسعار الخصم) هو سعر (أسعار) ما قبل الضريبة الذي يعكس تكديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتوقعة بالمطلوب، ويجب أن لا يعكس سعر (أسعار) الخصم المخاطر التي تم تعديل تكديرات التدفق النقدي لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨ يجب إظهار الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ الإلتزام لتسديد إلتزام وذلك في مبلغ مخصص حيث توجد أدلة موضوعية كافية على أنها ستقع.

٤٩ قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة بشكل خاص عند قياس المخصصات، فعلى سبيل المثال قد يعتقد المشروع أن تكلفة تنظيف موقع في نهاية عمره النافع ستخفضها التغيرات المستقبلية في التقنية، ويعكس المبلغ المعترف به توقعا معقولا لمرابين مؤهلين فنيا وموضوعيين مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة بالنسبة للتقنية التي ستكون متوفرة في وقت التنظيف، وهكذا من المناسب على سبيل المثال ادخال التخفيضات المتوقعة في التكلفة المرتبطة مع الخبرة الزائدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية الحالية في عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيدا مما تم في السابق، على أن المشروع لا يتوقع تطوير تقنية جديدة كلية للتنظيف إلا إذا كانت هناك أدلة موضوعية كافية على ذلك.

٥٠ يؤخذ أثر التشريع الجديد الممكن في الاعتبار عند قياس إلتزام حالي عندما توجد أدلة موضوعية كافية على أن صدور التشريع مؤكد بالفعل، ومجموعة الظروف المختلفة التي تنشأ أثناء التطبيق تجعل من الصعب تحديد حدث واحد يوفر أدلة كافية وموضوعية في كل حالة، والأدلة مطلوبة بالنسبة لما سيطلبه

التشريع وما إذا كان من المؤكد بالفعل أنه سيصدر وينفذ في الوقت المناسب، وفي العديد من الحالات أن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

الإستبعاد المتوقع للأصول

- ٥١ يجب عدم أخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الاعتبار عند قياس مخصص.
- ٥٢ لا تؤخذ المكاسب من الإستبعاد المتوقع للأصول في الاعتبار عند قياس مخصص حتى ولو كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل وثيق بالحدث الذي يتسبب في نشوء المخصص، وبدلاً من ذلك يعترف المشروع بالمكاسب من الإستبعادات المتوقعة للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول الأصول المعنية.

التعويضات

- ٥٣ حيث يتوقع أن تقوم جهة أخرى برد بعض أو جميع المصروف الإلتزام لتسديد مخصص فقله يجب الاعتراف بالتعويض فقط عندما يكون من المؤكد بالفعل أنه سيتم استلام مبلغ التعويض إذا قلم المشروع بتسديد الإلتزام، ويجب معاملة مبلغ التعويض على أنه أصل منفصل، ويجب أن لا يزيد مبلغ التعويض المعترف به عن مبلغ المخصص.
- ٥٤ في بيان الدخل يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص مخصصاً منه مبلغ التعويض المعترف به.
- ٥٥ في بعض الأحيان يتوقع للمشروع من طرف آخر أن يقوم بدفع جزء من الصرف الإلتزام لتسديد مخصص أو كامله (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر إما برد المبالغ التي دفعها المشروع أو بدفع المبالغ مباشرة.
- ٥٦ في معظم الحالات يبقى المشروع مسؤولاً عن المبلغ بكامله بحيث يتوجب على المشروع تسديد المبلغ بكامله إذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بمخصص لمبلغ الإلتزام بكامله، كما يتم الاعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون مؤكداً بالفعل أن مبلغ التعويض سيتم استلامه إذا قلم المشروع بتسوية الإلتزام.
- ٥٧ في بعض الحالات، لا يكون المشروع مسؤولاً عن التكاليف إذا لم يتم الطرف الآخر بالدفع. وفي هذه الحالة لا يتحمل المشروع أي إلتزام عن هذه التكاليف ولا تدخل ضمن المخصص.
- ٥٨ كما هو مبين في الفقرة ٢٩، فإن الإلتزام المسؤولة عنه المشروع جماعياً وفردياً هو الإلتزام محتمل إلى الحد الذي يتوقع فيه أن تقوم أطراف أخرى بتسديد الإلتزام.

التغيرات في المخصصات

- ٥٩ يجب مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عومية وتحويلها لإظهار أفضل تكبير حالي، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سيطلب تكفي مصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الإلتزام فقله يجب عكس المخصص.

- ٦٠ حيث يتم استخدام الخصم يزيد المبلغ المرحل لمخصص في كل فترة ليتمكن مرور الوقت. ويتم الاعتراف بهذه الزيادة على أنها مصروف إقراض.

إستخدام المخصصات

- ٦١ يجب استخدام مخصص فقط للمصروفات التي تم الاعتراف لها بالمخصص في الأصل.
- ٦٢ توضع فقط للمصروفات المتعلقة بالمخصص الأصلي مقابلة. ووضع المصروفات مقابل مخصص تم الاعتراف به في الأصل لغرض آخر سيؤدي أثر حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

- ٦٣ يجب عدم الاعتراف بمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية.
- ٦٤ لا تليي خسائر التشغيل المستقبلية تعريف الالتزام في الفقرة ١٠ ومقاييس الاعتراف العامة للمخصصات الواردة في الفقرة ١٤.
- ٦٥ إن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض أصول معينة للعملية، ويقوم المشروع باختبار هذه الأصول من أجل انخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

العقود المثقلة بالأعباء

- ٦٦ إذا كان المشروع داخلًا في عقد مثقل بالأعباء فله يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وتقييمه كمخصص.
- ٦٧ يمكن إلغاء العديد من العقود (مثل ذلك بعض طلبيات الشراء الروتينية) بدون دفع تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يوجد التزام، والعقود الأخرى تحدد كلا من حقوق وإلتزامات كل طرف من أطراف العقد، وحيث تجعل الأحداث مثل هذا العقد مثقلا بالأعباء يكون العقد ضمن نطاق هذا المعيار ويوجد إلتزام يتم الاعتراف به، والعقود غير المنفذة التي هي ليست مثقلة بالأعباء تقع خارج نطاق هذا المعيار.
- ٦٨ يعرف هذا المعيار العقد المثقل بالأعباء على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية المتوقعة استلامها بموجبه، وتمكس للتكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب عقد أقل صافي تكلفة خروج من العقد وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو عقوبات ناجمة من عدم الوفاء به، أيهما أقل.
- ٦٩ قبل وضع مخصص منفصل لعقد مثقل بالأعباء يقوم المشروع بالاعتراف ببلية خسارة في انخفاض القيمة حدثت لأصول مخصصة لذلك العقد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول").

إعادة الهيكلة

- ٧٠ فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تقع ضمن تعريف إعادة الهيكلة:
- (أ) بيع أو إنهاء خط عمل؛
- (ب) إغلاق مواقع العمل في بلد أو منطقة أو تغيير موقع أنشطة عمل من بلد أو منطقة إلى بلد أو منطقة أخرى؛

(ج) تغيرات في هيكل الإدارة ، مثال ذلك إلغاء طبقة ادارية؛ و

(د) عمليات اعادة تنظيم رئيسية لها تأثير مادي على طبيعة وتركيز عمليات المشروع.

٧١ يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف اعادة الهيكلة فقط عندما تتم تلبية مقاييس الاعتراف العامة للمخصصات كما هي واردة في الفقرة ١٤ ، وتبين الفقرات ٧٢-٨٣ أنها كيفية لتطبيق مقاييس الاعتراف العامة على حالات اعادة الهيكلة.

٧٢ ينشأ الالتزام الاستتلاحي لإعادة الهيكلة فقط:

(أ) عندما يكون للمشروع خطة مفصلة رسمية لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل ما يلي :

(١) العمل أو جزء من العمل المعني؛

(٢) المواقع الرئيسية التي تثررت؛

(٣) موقع وعمل الموظفين وعدمهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم؛

(٤) المصروفات التي سيتم لجروها؛ و

(٥) متى سيتم تنفيذ الخطة؛ و

(ب) عندما يوجد المشروع توقعاً صحيحاً لدى أولئك الذين يتأثرون به أنه سيقوم بتنفيذ اعادة الهيكلة بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها.

٧٣ يتم تقديم الأدلة على أن المشروع بدأ في تنفيذ خطة اعادة هيكلة على سبيل المثال، بتفكيك مصنع أو بيع أصول أو بإعلان الملاح الرئيسية للخطة. ويشكل الإعلان عن خطة مفصلة لاعادة الهيكلة التزاماً باستنتاجياً بإعادة الهيكلة فقط إذا تم بطريقة ويتفصيل كاف (أي تحديد الملاح الرئيسية للخطة) بحيث يتسبب في نشوء توقعات صحيحة لدى أطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) أن المشروع سيقوم بتنفيذ اعادة الهيكلة.

٧٤ لأجل أن تكون الخطة كافية لنشوء التزام استتلاحي عند إبلاغها لأولئك الذين يتأثرون بها فإن الحاجة تدعو إلى تخطيط تنفيذها للبدء فيها بأسرع وقت ممكن وإكمالها ضمن إطار زمني من غير المحتمل أن تحدث خلاله تغيرات هامة في الخطة. وإذا كان من المتوقع أنه سيكون هناك تأخير كبير قبل بدء اعادة الهيكلة أو أن اعادة الهيكلة مستغرق وقتاً طويلاً بشكل غير معقول فإنه من غير المحتمل أن الخطة ستسبب في حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المشروع ملتزم في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمني يتيح الفرص أمام المشروع لتغيير خطته.

٧٥ لا يتسبب قرار اتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة قبل تاريخ الميزانية العمومية في نشوء التزام استتلاحي في تاريخ الميزانية العمومية إلا إذا قام المشروع قبل تاريخ الميزانية العمومية بما يلي:

(أ) بدأ في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو

(ب) أعلن الملاح الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة لأولئك الذين يتأثرون بها بأسلوب محدد بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم أن المشروع سيقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

في بعض الحالات يبدأ المشروع في تنفيذ خطة إعادة هيكلة، أو يطن عن ملامحها الرئيسية لأولئك الذين يتأثرون بها فقط بعد تاريخ الميزانية العمومية، وقد يكون الإفصاح مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"، إذا كانت إعادة الهيكلة ذات أهمية كبيرة بحيث إن عدم الإفصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء تقييمات واتخاذ قرارات مناسبة.

٧٦ بالرغم من أن الالتزام الإستراتيجي لا ينشأ فقط نتيجة لقرار الإدارة فقط فقد ينجم الالتزام عن أحداث سابقة بالإضافة إلى ذلك القرار. فعلى سبيل المثال، تكون المفاوضات مع ممثلي الموظفين من أجل دفعات نهائية الخدمة، أو مع المشتريين لبيع عملية قد تمت فقط على أن تكون خاضعة لموافقة مجلس الإدارة. وعندما يتم صدور هذا القرار وإبلاغه للأطراف الأخرى يكون على المشروع الالتزام بناءً لإعادة الهيكلة إذا تمت تلبية الشروط في الفقرة ٧٢.

٧٧ في بعض البلدان، تكون الصلاحية النهائية مسندة لمجلس تشمل عضويته ممثلين عن المصالح عدا عن الإدارة (مثل تلك الموظفين)، أو قد يكون إبلاغ هؤلاء الممثلين ضرورياً قبل أن يقوم المجلس باتخاذ قرار. ونظراً لأن قراراً للمجلس يتضمن إبلاغه إلى أولئك الممثلين فقد ينجم عن ذلك الالتزام إستراتيجي بإعادة الهيكلة.

٧٨ لا ينشأ أي التزام عن بيع عملية إلى أن يلتزم المشروع بالبيع، أي تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة.

٧٩ حتى وعندما يكون المشروع قد اتخذ قراراً ببيع عملية وأعلن عن ذلك القرار فإنه لا يمكنه الالتزام بالبيع إلى أن يتم تحديد مشتر وكان هناك اتفاقية بيع ملزمة، وإلى أن تكون هناك اتفاقية بيع ملزمة سيكون المشروع قادر على تغيير رأيه، وعليه في الحقيقة اتخاذ إجراء آخر إذا لم يمكن إيجاد مشتر آخر بشروط مقبولة، وعندما يعتبر بيع عملية أنه جزء من إعادة الهيكلة فإنه تتم مراجعة أصول العملية من أجل انخفاض قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وعندما يكون البيع فقط جزءاً من إعادة الهيكلة يمكن نشوء التزام إستراتيجي للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.

٨٠ يجب أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة، فقط المصروفات المباشرة الناتجة من إعادة الهيكلة، والتي هي:

- (أ) نتيجة بالضرورة عن إعادة الهيكلة؛ و
- (ب) ليست مرتبطة مع الأنشطة القائمة للمشروع.

٨١ لا يشمل مخصص إعادة الهيكلة تكاليفاً مثل:

- (أ) إعادة التدريب أو تغيير موقع الموظفين الدائمين؛
- (ب) التسويق؛ أو
- (ج) الإستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

تتعلق هذه المصروفات بالإجراء المستقبلي للحل وهي ليست التزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ الميزانية العمومية. ويتم الإعتراف بهذه المصروفات على نفس الأساس كما لو أنها نشأت مستقلة عن إعادة الهيكلة.

٨٢ لا تدخل خسائر التشغيل المستقبلية التي يمكن تحديدها في مخصص، إلا إذا كانت تتطرق بعقد منقل بالأعباء كما هو معرف في الفقرة ١٠.

٨٣ حسبما تتطلبه الفترة ٥١، لا تؤخذ المكاسب من التصرف المتوقع بالأصول في الاعتبار عند قياس مخصص إعادة الهيكلة حتى ولو نظر إلى بيع الأصول أنه جزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤ بالنسبة لكل فئة من المخصصات يجب على المشروع أن يفسح عما يلي:

- (أ) المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة؛
- (ب) المخصصات الإضافية التي وضعت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية؛
- (ج) المبالغ المستعملة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال الفترة)؛
- (د) المبالغ غير المستعملة المعكوسة خلال الفترة؛ و
- (هـ) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص للنشء من مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر الخصم.

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة.

٨٥ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لكل فئة من المخصصات:

- (أ) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تكلفات صادرة نتيجة للمنافع الاقتصادية؛
- (ب) إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التكاليف الصغرة. وحيث يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة، يجب على المشروع الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية كما تم تناولها في الفقرة ٤٨؛ و
- (ج) مبلغ أي تعويض متوقع وبيان مبلغ أصل تم الاعتراف به لذلك التعويض.

٨٦ ما لم تكن إمكانية حدوث أي تكلف صادر كتسديد، بعدد يجب على المشروع الإفصاح لكل فئة من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وحيث يكون ذلك عمليا:

- (أ) تقدير لإثراء مالي مقدس بموجب الفقرات ٣٦-٥٢؛
- (ب) إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تكلف صادر؛ و
- (ج) إمكانية أي تعويض.

٨٧ عند تحديد أية مخصصات أو التزامات محتملة يمكن تجميعها لتكوين فئة من الضروري الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة بشكل كاف بحيث يلي بيان مفرد بشأنها المتطلبات في الفقرة ٨٥(أ)، (ب) والفقرة ٨٦(أ)، (ب). وهكذا، قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات لمنتجات مختلفة، على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن إن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة للإجراءات القانونية على أنها فئة واحدة.

٨٨ حيث ينشأ مخصص و التزام محتمل من نص مجموعة الظروف، يقوم المشروع بعمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٦ بطريقة تبين الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

- ٨٩ حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً يجب على المشروع الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيث يكون ذلك علياً، الإفصاح عن تقدير لأثرها المالي مقلص باستخدام المبادئ المبينة للمخصصات في الفقرات ٣٦-٥٢.
- ٩٠ من المهم أن تتجنب الإفصاحات الخاصة بالأصول المحتملة إعطاء دلالات مضللة لاحتمال نشوء دخل.
- ٩١ حيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في الفقرتين ٨٦ و ٨٩ لأنه من غير العملي إجراء ذلك، فبجاء يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- ٩٢ في حالات نادرة جداً من الممكن توقع أن يتسبب الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة في الفقرات ٨٤-٨٩ في الإخلال بشكل جسيم بمرکز المشروع في نزاع مع أطراف أخرى فيما يتعلق بموضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، وفي هذه الحالات لا يكون المشروع بحاجة للإفصاح عن المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع مع حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

أحكام انتقالية

- ٩٣ يجب التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار في تاريخ نافذه (أو قبل ذلك) على قه تعديل للرصيد الإقتلحي للأرباح غير الموزعة للفترة التي تم تطبيقها فيها المعيار لأول مرة. ويشجع المعيار المنشآت، ولكن لا يطلب، منها تعديل الرصيد الإقتلحي للأرباح غير الموزعة لأقرب فترة معروضة وإعادة عرض المعلومات المقارنة. وإذا لم تتم إعادة عرض المعلومات المقارنة فبجاء يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٤ [تم إلغاؤها]

تاريخ النفاذ

- ٩٥ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك. ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر. وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يوليو ١٩٩٩، فبجاء يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٩٦ [تم إلغاؤها]

ملحق أ

الجدول - المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة والتعويضات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧، هدفه تليخيص المتطلبات الرئيسية للمعايير.

المخصصات والإلتزامات المحتملة

حيث قد، يوجد نتيجة لأحداث سابقة، تكفي صائر للموارد المجددة للمنافع الاقتصادية لتسديد: (أ) لالتزام حالي أو (ب) للإلتزام محتمل يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع.		
يوجد إلتزام محتمل أو إلتزام حالي حيث يكون احتمال التدفق الخارج للموارد بعيدا	يوجد إلتزام محتمل أو إلتزام حالي قد يتطلب تدفقا صارما للموارد ولكن لا يحتمل ذلك	يوجد إلتزام حالي يحتمل أن يتطلب تدفقا صارما للموارد
لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧)	لا يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ٢٧).	يتم الاعتراف بمخصص (الفقرة ١٤)
لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٦)	الإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل (الفقرة ٨٦)	الإفصاحات مطلوبة للمخصص (الفقرتان ٨٤ ، ٨٥)

ينشأ الإلتزام المحتمل كذلك في الحالة لفائدة جدا حيث يوجد إلتزام لا يمكن الاعتراف به لأنه لا يمكن قياسه بشكل موثوق به، والإفصاحات مطلوبة للإلتزام المحتمل.

الأصول المحتملة

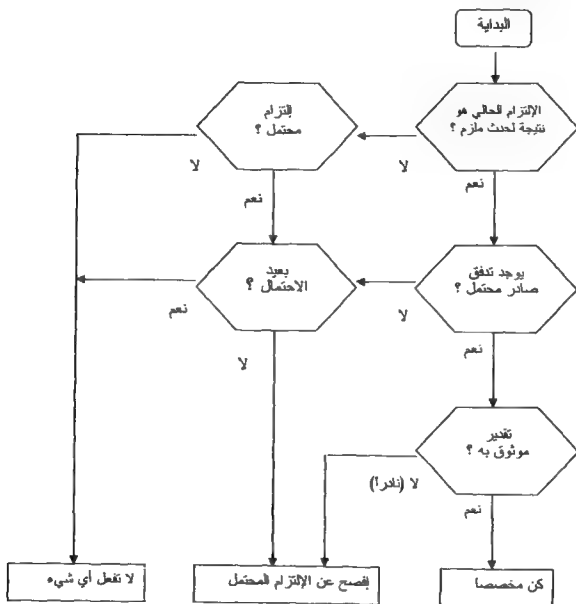
يوجد، نتيجة لأحداث سابقة، أصل من الممكن أن يتأكد وجوده فقط من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.		
التدفق الورد للمنافع الاقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكدا بالفعل	التدفق الورد للمنافع الاقتصادية محتمل ولكنه ليس مؤكدا بالفعل	التدفق الورد للمنافع الاقتصادية مؤكد بالفعل
لا يتم الاعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).	لا يتم الاعتراف بأي أصل (الفقرة ٣١).	الأصل ليس محتملا (الفقرة ٢٣).
لا يطلب أي إفصاح (الفقرة ٨٩)	الإفصاحات مطلوبة (الفقرة ٨٩)	

التعويضات

بعض أو كامل للصرف الإلتزام لتسديد مخصص يتوقع تعويضه من قبل طرف آخر.		
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن الجزء من الصرف الذي سيتم تعويضه من قبل الطرف الآخر.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع، ومن المؤكد بالفعل إن التعويض سيتم استلامه إذا قام المشروع بتسديد المخصص.	يبقى الإلتزام عن المبلغ الذي يتوقع تعويضه على المشروع، والتعويض ليس مؤكدا بالفعل إذا قامت المنشأة بتسديد المخصص.
لا يوجد على المنشأة إلتزام عن المبلغ الذي سيتم استرداده (الفقرة ٥٧)	يتم الاعتراف بالتعويض كأصل منفصل في الميزانية العمومية ويمكن إجراء مقاصة بينه وبين المصروف في بيان الدخل، والمبلغ المعترف به للتعويض المتوقع لا يزيد عن المطلوب (الفقرتان ٥٣ و ٥٤).	لا يتم الاعتراف بالتعويض على أنه أصل (الفقرة ٥٣).
لا يطلب أي إفصاح.	يتم الإفصاح عن التعويض مع المبلغ المعترف به للتصويض (الفقرة ٨٥ ج).	يتم الإفصاح عن التعويض المتوقع (الفقرة ٨٥ ج).

ملحق ب خارطة القرارات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءا من المعيار ٢٧، وغرض هذا المعيار تلخيص متطلبات الإعراف الرئيسية للمعايير الخاصة بالمخصصات والإلتزامات المحتملة.



ملاحظة: في حالات نادرة لا يكون من الواضح ما إذا كان هناك إلتزام حالي. وفي هذه الحالات، يعتبر أن حدثا سابقا تسبب في نشوء إلتزام حالي، مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتوفرة، إذا كان هناك احتمال أكبر بوجود إلتزام حالي في تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرة ١٥ من المعيار).

ملحق ج أمثلة: الإعراف

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من هذا المعيار.

كافة المشاريع في الأمثلة تنتهي منها في ٣١ ديسمبر، وفي جميع الحالات، يفترض أنه يمكن إجراء تقدير موثوق به لأية نفقات صادرة متوقعة. وفي بعض الأمثلة من المحتمل أنه نجم عن الظروف المييزة انخفاض في قيمة الأصول - وهذه الناحية لم يتم تناولها في الأمثلة.

تدل الإشارات المتبادلة الواردة في الأمثلة على فقرات للمعايير مناسبة بشكل خاص.

الإشارات إلى "أفضل تقدير" هي لمبلغ القيمة الحالي، حيث يكون أثر القيمة الزمنية للنقد ماذا.

مثال ١ : الضمانات

يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتري منتجته. وبموجب شروط عقد البيع يتعهد الصانع بتقويم العيوب الصناعية، التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع وذلك من خلال الإصلاح أو الإستبدال، وبناء على الخبرة السابقة، من المحتمل (أي أكثر احتمالاً) أنه ستكون هناك مطالبات بموجب الضمانات .

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزامي سابق - الحدث الإلزامي هو بيع المنتج مع ضمان، ينشأ عنه الإلتزام قانوني.

لتتفق المصادر للموارد يتضمن منافع اقتصادية لتسديد - محتمل بالنسبة للضمانات ككل (انظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة - يتم الإعراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التقويم بموجب الضمان للمنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية العمومية (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٤).

مثال ١٢: الأرض الملوثة - التشريع المؤكد صدوره بالفعل

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث ويقوم بالتنظيف فقط عندما يطلب منه ذلك بموجب القوانين الخاصة في البلد الذي يعمل فيها. وأحد البلدان الذي يعمل فيه المشروع لم يكن لديه تشريعات تتطلب التنظيف. واستمر المشروع في إحداث تلوث في ذلك البلد لعدة سنوات. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ من المؤكد أنه سيتم بعد وقت قصير من نهاية العام صدور مشروع قانون يتطلب تنظيف الأرض التي تم تلويثها في السابق.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث إلزام سابق الحدث الملزم هو تلويث الأرض بسبب التآكل الفعلي من صدور تشريع يتطلب التنظيف.

لتتفق المصادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسديد محتمل.

الخلاصة - يتم الإعراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٢).

مثال ٢: الأرض الملوثة والالتزام بالإستراتيجي

يتسبب مشروع يعمل في الصناعة النفطية في حدوث تلوث وهو يعمل في بلد لا يوجد فيه تشريعات بيئية. على أن المشروع يتبع سياسة معتمدة بشكل واسع يتعهد بموجبها بتنظيف كل التلوث الذي يحدثه. ويبين سجل هذا المشروع أنه يقوم بالوفاء بسياستها المعتمدة.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو تلويث الأرض مما ينشأ عنه إلزام ببناء إستراتيجي لأن سلوك المشروع خلق توقعاً صحيحاً من جانب أولئك المتأثرين به أن المشروع سيقوم بتنظيف التلوث.

التدفق الصافي للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية كمتسوية - محتمل.

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف التنظيف (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام البناء) والفقرة ١٤ والفقرة ١٧).

مثال ٣: الحقل النفطي في عرض البحر

يقوم مشروع بتشغيل حقل نفطي في عرض البحر حيث تتطلب اتفاقية الترخيص منه أن يقوم بإزالة جهاز الحفر في نهاية الإنتاج وإصلاح قاع البحر. ويتعلق تسعون بالمائة من التكاليف النهائية بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلغ الناتج عن تركيبه، وينشأ عشرة بالمائة من خلال استخراج النفط، وفي تاريخ الميزانية العمومية كان الجهاز قد تم تركيبه ولكن لم يتم استخراج النفط.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - يخلق تركيب جهاز الحفر إلزاماً قانونياً بموجب أحكام رخصة إزالة الجهاز واستعادة وضع قاع البحر، وهكذا فهو حدث ملزم، على أنه في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد إلزام لإصلاح التلغ الذي سينتج عن استخراج النفط.

التدفق الصافي للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية كمتسوية - محتمل.

الخلاصة - يتم الإعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتسعين بالمائة من التكاليف النهائية المتعلقة بإزالة جهاز الحفر وإصلاح التلغ الناتج من تركيبه (انظر الفقرة ١٤)، وهذه التكاليف تدخل ضمن تكلفة جهاز الحفر كجزء منها، ويتم الإعتراف بالمشورة بالمائة الناجمة من استخراج النفط على أنها إلزام عندما يتم استخراج النفط.

مثال ٤ : سياسة رد الأموال

يتبع أحد مخازن التجزئة سياسة رد الأموال للمبيعات للعملاء غير الراضين بالرغم من عدم وجود إلزام قانوني لأن يقوم المخزن بذلك، وسياسة الخاصة برد أموال المبيعات المرتجعة معروفة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو بيع المنتج مما ينشأ عنه إلزام بناء إستراتيجي لأن سلوك المخزن خلق توقعاً صحيحاً لدى العملاء بأن المخزن سيقوم برد أثمان المبيعات المرتجعة.

التنفيـق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية كمتسوية - من المحتمل إعادة نسبة من المشتريات من أجل استرداد أثمانها (انظر الفقرة ٢٤).

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتكاليف المبالغ التي تم ردها (انظر الفقرة ١٠ (تعريف الإلتزام للبناء)، والقرارات ١٤، ١٧ و ٢٤).

مثال ٥ : إغلاق قسم - عدم التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠ قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق أحد الأقسام. وقبل تاريخ الميزانية العمومية (٣١ ديسمبر ٢٠٠٠) لم يكن قد تم إبلاغ القرار لأي ممن يتأثرون به ولم يتم اتخاذ أية خطوات أخرى لتنفيذ القرار.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لم يوجد حدث ملزم وهكذا لا يوجد إلزام.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ٥ ب : إغلاق قسم - الإبلاغ / التنفيذ قبل تاريخ الميزانية العمومية

في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٠، قرر مجلس إدارة مشروع إغلاق قسم يصنع منتجا خاصا. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ وافق المجلس على خطة مفصلة لإغلاق القسم؛ وأُرسلت رسائل إلى العملاء تطلب منهم البحث عن مصدر بديل للتزود وأُرسلت إشعارات إلى موظفي القسم الزائدين عن الحاجة.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين، مما ينشأ عنه إلزام إستراتيجي من ذلك التاريخ، لأنه يخلق توقعاً صحيحاً أن القسم سيتم إغلاقه.

التنفيـق الخارج للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتعدد - محتمل.

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ لأفضل تقدير لتكاليف إغلاق القسم (انظر الفقرتين ١٤ و ٧٢).

مثال ٦ : المتطلب القانوني لتكوين فترات دخان

بموجب التشريع الجديد يطلب من المشروع تركيب فترات دخان على مصانع قبل ٣٠ يونيو ٢٠٠٠، ولم يتم المشروع بتركيب فترات الدخان.

(أ) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد إلتزام لعدم وجود حدث ملزم سواء بالنسبة لتكاليف تركيب فترات الدخان أو للغرامات بموجب التشريع.

الخلاصة - لا يتم الإعتراف بمخصص لتكلفة تركيب فترات الدخان (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

(ب) في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق- لا زال لا يوجد إلتزام بالنسبة لتكاليف تركيب فترات الدخان لعدم وقوع حدث ملزم (تركيب الفترات). على أنه، قد ينشأ إلتزام بدفع غرامات أو عقوبات بموجب التشريع لأن الحدث الملزم وقع (عملية عدم الإمتثال للمصنم).

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - يعتمد تقييم احتمال تحمل غرامات وعقوبات من قبل عملية غير ممثلة على تفاصيل التشريع وشدة سلطة التنفيذ.

الخلاصة - لا يتم الإعتراف بمخصص لتكوين فترات الدخان. على أنه، يتم الإعتراف بأفضل تقدير لاية غرامات وعقوبات احتمال فرضها لكبر من عدمه (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٧ : اعادة تدريب الموظفين نتيجة للتغيرات في نظام ضريبة الدخل

تقوم الحكومة بادخال عدد من التغيرات في نظام ضريبة الدخل. ونتيجة لهذه التغيرات، سيكون المشروع العامل في قطاع الخدمات المالية بحاجة الى اعادة تدريب نسبة كبيرة من موظفيها الإداريين والعاملين في مجال المبيعات لضمان الإمتثال المستمر لأنظمة الخدمات المالية، وفي تاريخ الميزانية العمومية لم تتم اعادة تدريب للموظفين.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد إلتزام لعدم وقوع حدث ملزم (اعادة التدريب).

الخلاصة - لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

مثال ٨ : العقد المثقل بالأعباء

يقوم مشروع بالعمل بشكل مربح من خلال مصنع قام بتأجيله بموجب عقد إيجار تشغيلي. وخلال شهر ديسمبر عام ٢٠٠٠ يقوم المشروع بتغيير موقع عملياته إلى مصنع جديد. يستمر عقد إيجار المصنع القديم للسنوات الأربع القادمة، ولا يمكن الغاؤه كما لا يمكن تأجيل المصنع لمستخدم آخر.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو توقيع عقد الإيجار، الذي ينشأ عنه الالتزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - عندما يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء وحتمل حدوث تدفق صائر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية (والى أن يصبح عقد الإيجار مثقلاً بالأعباء يكون المشروع مسؤولاً عن عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار").

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير لتفصيلات الإيجار التي لا يمكن تجنبها (انظر الفقرات ٥(ج)، ١٤ و ٦٦).

مثال ٩ : ضمان مفرد

في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩، يقوم المشروع (أ) بإعطاء ضمان لاقتراضات معينة للمشروع (ب)، التي وضعها المالي في ذلك الوقت سليم. وخلال عام ٢٠٠٠، يسوء الوضع المالي للمنشأة (ب)، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠٠ يقدم المشروع طلباً للحماية من دائنيه.

يلبي هذا العقد تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للمنشأة المصدرة الاستمرار في سياساتها المحاسبية القائمة فيما يخص عقود التأمين إذا تم تلبية الحد الأدنى من المتطلبات المحددة. كما يسمح هذا المعيار أيضاً بتغييرات في السياسات المحاسبية التي تلي معايير محددة. وفيما يلي مثال على سياسة محاسبية معينة يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(أ) في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو إعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - لا يحتمل حدوث تدفق صائر للمنافع في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

الخلاصة - يتم الاعتراف بالضمان عند القيمة العادلة.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - الحدث الملزم هو إعطاء الضمان، الذي ينشأ عنه التزام قانوني.

التدفق الصادر المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد - في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، من المحتمل أنه سيطلب تدفق صائر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام.

الخلاصة - يتم قياس الضمانة لاحقاً بأي المبلغين التاليين، أيهما أعلى: أ - أفضل تقدير للالتزام (انظر الفقرتين ١٤ و ٢٣) و ب - المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحاً منه، حيثما يكون مناسباً، الإطفاء التزكسي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

ملاحظة: وحيث يعطي المشروع ضمانات مقابل رسم، يتم الاعتراف بالإيراد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

مثال ١٠ أ : قضية محكمة

بعد حقل زلزال في عام ٢٠٠٠، توفي عشرة أشخاص، من المحتمل نتيجة للتسمم الغذائي من منتجات باعها المشروع. وقد بدلت الإجراءات القانونية مطالب بالتعويضات من المشروع إلا أنها تعارض المسؤولية. حتى تاريخ اعتماد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، للنشر يبلغ المحامون أنه من المحتمل المشروع غير مسؤولاً، على أنه، عند قيام المشروع بإعداد البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، بلغ المحامون أنه، نظرا لحدوث تطورات في القضية من المحتمل اعتبار المشروع مسؤولاً.

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - بناءً على الأدلة المتوفرة عندما تم اعتماد البيانات المالية، لا يوجد التزام نتيجة لأحداث سابقة.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرتين ١٥-١٦). ويتم الإفصاح عن الأمر على أنه الالتزام محتمل إلا إذا اعتبر احتمال أي تدفق صادر بعيداً (الفقرة ٨٦).

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - بناءً على الأدلة المتوفرة، هناك التزام حالي.

التدفق الصادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتعدد - محتمل.

الخلاصة - يتم الاعتراف بمخصص لأفضل تقدير للمبلغ لتسديد الالتزام (الفقرات ١٤-١٦).

مثال ١١ : الإصلاحات والصيانة

تتطلب بعض الأصول إلى جانب الصيانة الروتينية، اتفاقاً كبيراً كل بضع سنوات لعمليات إصلاح وتجديد واستبدال أجزاء رئيسية. ويعطي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، الإرشاد بشأن توزيع الإنفاق الخاص بأصل على أجزائه المكونة له حيث أن لهذه المكونات اعمار نافعة مختلفة أو أنها تقدم منافع بأنماط مختلفة.

مثال ١١ أ : تكاليف التجديد - لا يوجد متطلب تشريعي

فرن بحاجة إلى استبدال بطائنه كل خمس سنوات لأغراض فنية، وفي تاريخ الميزانية العمومية كانت البطانة مستعملة لمدة ثلاث سنوات.

الالتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق - لا يوجد التزام حالي.

الخلاصة - لا يتم الاعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الاعتراف باستبدال البطانة لأنه، في تاريخ الميزانية العمومية لا يوجد التزام بتبديل البطانة بشكل مستقل عن الإجراءات التشغيلية للشركة-حتى أن النية لتحمل الإنفاق تعتمد على قرار الشركة بالاستمرار في تشغيل الفرن أو استبدال البطانة. وبدلاً من الاعتراف بمخصص تتم محاسبة استهلاك البطانة من خلال استعمالها، أي أنها يتم استهلاكها على مدى خمس سنوات. ويتم رأسملة تكاليف إعادة تجديد قبطانة التي تم تحملها عندئذ مع استعمال كل بطانة جديدة مبنية من خلال الإستهلاك على مدى السنوات الخمسة التالية.

مثال ١١ أ ب : تكاليف الإصلاح – متطلب تشريعي

شركة خطوط جوية يطلب منها بموجب القانون إجراء إصلاح شامل لطاقرتها كل ثلاث سنوات.

الإلتزام الحالي نتيجة لحدث ملزم سابق – لا يوجد إلتزام حالي.

الخلاصة – لا يتم الإعتراف بمخصص (انظر الفقرة ١٤ والفقرات ١٧-١٩).

لا يتم الإعتراف بتكاليف ترميم الطائرات على أنها مخصص لنفس الأسباب حيث أنه لا يتم الإعتراف بتكلفة استبدال البطانة على أنها مخصص في المثال ١١أ. وحتى المتطلب القانوني للترميم لا يجعل تكاليف الترميم مطلوباً لعدم وجود إلتزام لترميم الطائرات بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمشروع – يستطيع المشروع تجنب الصرف المستقبلي من خلال إجراءاتها المستقبلية. مثال ذلك بيع الطائرات. وبدلاً من الإعتراف بمخصص يأخذ استهلاك الطائرات في الإعتراف حدوث التكاليف المستقبلية للصيانة، أي يتم استهلاك مبلغ معادل لتكاليف الصيانة المتوقعة على مدى ثلاث سنوات.

الملحق د

أمثلة: الإفصاحات

هذا الملحق توضيحي، وهو لا يشكل جزءاً من المعيار ٣٧.

فيما يلي مثالان على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٨٥:

مثال ١ - الضمانات
<p>يقوم صانع بإعطاء ضمانات في وقت البيع لمشتري منتجات خطوط إنتاجه الثلاثة. وبموجب شروط الضمان يتعهد الصانع بإصلاح البنود التي لا تعمل بشكل مرض لمدة سنتين من تاريخ البيع أو استبدالها. وفي تاريخ الميزانية العمومية، تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠، ولم يتم خصم المخصص حيث أن أثر الخصم ليس مادياً. ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:</p> <p>تم الاعتراف بمخصص مقداره ٦٠٠٠٠ للمطالبات المتوقعة للضمانات الخاصة بالمنتجات التي تم بيعها خلال السنوات المالية الثلاثة الأخيرة. ويتوقع تحمل غالبية هذا الصرف خلال السنة المالية التالية، وسيتم تحمل كافة ذلك خلال سنتين من تاريخ الميزانية العمومية.</p>

مثال ٢ - تكاليف انتهاء العمل
<p>في عام ٢٠٠٠، يعترف مشروع يعمل في مجال الأنشطة النووية بمخصص لتكاليف إنهاء العمل مقداره ٣٠٠ مليون، ويقدر المخصص باستخدام افتراض أن إنهاء العمل سيتم خلال ٦٠-٧٠ سنة، على أنه، يوجد احتمال بأن ذلك لن يحصل حتى ١٠٠-١١٠ سنوات، وفي هذه الحالة ستخفض القيمة الحالية للتكاليف إلى حد كبير، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:</p> <p>تم الاعتراف بمخصص مقداره ٣٠٠ مليون لتكاليف إنهاء العمل، ويتوقع تحمل هذه التكاليف بين عامي ٢٠٦٠، ٢٠٧٠؛ على أنه، يوجد احتمال بأن إنهاء العمل لن يتم حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠، وإذا تم قياس التكاليف بناء على توقع أنه لن يتم تحملها حتى الأعوام ٢١٠٠-٢١١٠ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٣٦ مليون، وقد تم تقدير المخصص باستخدام التقنية الحديثة بالأسعار الحالية وخصمه باستخدام سعر خصم حقيقي مقداره ٢%.</p>

فيما يلي مثال على الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩٢ حيث لم يتم إعطاء بعض المعلومات المطلوبة لأنه يمكن أن يتوقع أنها ستخل بشكل خطير بمركز المشروع.

مثال ٣- استثناء الإفصاح

مشروع بينها وبين أحد المنافسين نزاع، ويدعي هذا المنافس أن المنشأة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون. ويعترف المشروع بمخصص لأفضل تقدير لها للإلتزام، إلا أنه لا يفصح عن أي من المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٨٤، ٨٥ من المعيار، ويتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

تجري مقاضاة ضد الشركة تتعلق بنزاع مع منافس يدعي أن الشركة تعدت على براءات وتطالب بتعويضات عن الأضرار مقدارها ١٠٠ مليون، والمعلومات المطلوبة عادة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" لا يتم الإفصاح عنها على أساس أنه يمكن أن يتوقع أن تخل بشكل خطير بنتيجة المقاضاة، ورأي المدراء أنه يمكن أن تقوم الشركة بمقاومة المطالبة بنجاح .

معايير المحاسبة الدولية ٣٨

الأصول غير الملموسة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الثلاثة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ * لكتشاف وتقييم الموارد المعنوية التي تم إصدارها حتى تاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٤.

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١ - مقدمة ١٣

	مقدمة
	معيار المحاسبة الدولي ٣٨
	الأصول غير الملموسة
١	الهدف
٧-٢	النطاق
١٧-٨	تعريفات
١٧-٩	الأصول غير الملموسة
١٢-١١	إمكانية التحديد
١٦-١٣	السيطرة
١٧	المنافع الاقتصادية المستقبلية
٦٧-١٨	الإعتراف والقياس
٣٢-٢٥	الإمتلاك المنفصل
٣٤-٢٣	الإمتلاك كجزء من إدماج الأعمال
٤١-٣٥	قياس القيمة العادلة لأصول غير ملموسة مكتسبة من إدماج الأعمال
٤٣-٤٢	النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مُستوى
٤٤	الإمتلاك عن خلال المنحة الحكومية
٤٧-٤٥	عمليات تبادل الأصول
٥٠-٤٨	الشهرة المولدة داخليا
٦٧-٥١	الأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٥٦-٥٤	مرحلة البحث
٦٤-٥٧	مرحلة التطوير
٦٧-٦٥	تكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا
٧١-٦٨	الإعتراف بمصرفوف
٧١	المصرفوفت السابقة التي لا يعترف بها كصل
٨٧-٧٢	القياس بعد الإعتراف
٧٤	نموذج للتكلفة
٨٧-٧٥	نموذج إعادة التقييم
٩٦-٨٨	المصرقات
١٠٦-٩٧	الأصول غير الملموسة مع أعمار إستراتيجية محددة
٩٩-٩٧	فترة وطريقة الإطفاء
١٠٣-١٠٠	القيمة المتبقية
١٠٦-١٠٤	مراجعة فترة وأساليب الإطفاء
١١٠-١٠٧	الأصول غير الملموسة مع أعمار إستراتيجية غير محددة
١١٠-١٠٩	مراجعة تقييم المصركات
١١١	إمكانية استرداد المبالغ المسجل - خسائر بخفض القيمة
١١٧-١١٢	الإحالة من الخدمة والإستبعاد
١٢٨-١١٨	الإفصاح
١٢٣-١١٨	علم
١٢٥-١٢٤	الأصول غير الملموسة المقلدة بعد الإعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم
١٢٧-١٢٦	الإتفاق على البحث والتطوير
١٢٨	معلومات أخرى

١٣٢-١٣٩

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفذ

١٣١

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣٢

التطبيق المبكر

١٣٣

سحب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الصغير في ١٩٩٨)

مصلحة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨

أساس الإنتاج

الرأي المعارض

أمثلة توضيحية

تقديم العسر النافع للأصول غير الملموسة

جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" مبين في الفقرة ١-١٣٣. تتسלוى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ في سياق الهدف منه *تقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* و *إطار تحضير البيانات المالية وعرضها*. معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المصدر في عام ١٩٩٨) ويجب تطبيقه:

(أ) في حالة الإدماج بالشراء على محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال التي يكون فيها تاريخ الإقفالية بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤.

(ب) على كافة الأصول غير الملموسة الأخرى، للقرارات السنوية التي تبدأ في ٣١ آذار ٢٠٠٤ أو بعد ذلك التاريخ.

ويُفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مقدمة ٢ وضع مجلس معييير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المنقح هذا كجزء من مشروعة المتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويهدف المشروع إلى تحسين جودة محاسبة إدماج الأعمال والمحاسبة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال، والسعي إلى تحقيق مقاربة دولية بشأنها.

مقدمة ٣ يتألف المشروع من مرحلتين. وقد نتج عن المرحلة الأولى منهما إصدار المجلس في نفس الوقت للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إدماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "بخفض قيمة الأصول". وتركزت مدولات المجلس في المرحلة الأولى من المشروع بشكل رئيسي على المواضيع التالية:

- (أ) طريقة محاسبة إدماج الأعمال؛
- (ب) القياس المبني للأصول القابلة للتحديد المشتراة والائتمارات الطارئة المضمنة في إدماج الأعمال؛
- (ج) الاعتراف بمخصصات إنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة؛
- (د) معالجة أي زيادة في حصة المنشأة المشتري في القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة في إدماج الأعمال عن تكلفة الإدماج؛ و
- (هـ) محاسبة للشهرة والأصول غير الملموسة المشتراة في إدماج الأعمال.

مقدمة ٤ وبناء على ذلك، كانت نية المجلس أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هو أن يعكس فقط تلك التغيرات المتعلقة بقراراته في مشروع إدماج الأعمال، وليس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتتعلق التغييرات التي تم إجرائها على المعيار بشكل رئيسي بتوضيح فكرة قابلية التحديد في ارتباطها بالأصول غير الملموسة، والعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة وإلغائها، ومحاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال.

ملخص بالتغيرات الرئيسية

تعريف الأصل غير الملموس

مقدمة ٥ تعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي يُحتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توفير البضائع أو

الخدمات، أو تأجيله للآخرين، أو استخدامه لأغراض إدارية. وقد تم إلغاء مطلب الاحتفاظ بالأصل لاستخدامه في إنتاج أو توزيع البضائع أو الخدمات، أو تأجيله للآخرين، أو استخدامه لأغراض إدارية من تعريف الأصل غير الملموس.

مقدمة ٦ لم تُعرف النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ الأصول غير الملموسة لكنها نصت على إمكانية تمييز الأصل غير الملموس بوضوح عن الشهرة إذا كان الأصل قابل للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. وينص المعيار على أن الأصل يستوفي معيار قابلية التحديد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:

- (أ) قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو حسمه عن المنشأة وببعضه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيله أو استبداله، إما منفرداً أو بالارتباط مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة؛ أو
- (ب) ينشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو عن حقوق والالتزامات أخرى.

معيار الإعراف الأولي

مقدمة ٧ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ الإعراف بالأصل غير الملموس، إذا، فقط إذا، كان من المحتمل تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تُنسب إلى الأصل إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفتها بموثوقية. وتم شمل معايير الإعراف هذه في هذا المعيار. غير أنه تم شمل إرشادات إضافية لتوضيح ما يلي:

- (أ) يُعتبر معيار الإعراف بالإحتمالية أنه يتم تلبيةه دائماً بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم شرائها بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال.
- (ب) يمكن عادة قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس يتم شرائه في اندماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الإعراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس الذي يتم شرائه في اندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فإنه يوجد افتراض قابِل للنقض بإمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

النفقات اللاحقة

مقدمة ٨ بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨، اعتبرت معاملة النفقات اللاحقة على مشروع معين للبحث والتطوير قيد التنفيذ، يتم شرائه في اندماج الأعمال والإعراف به بشكل منفصل عن الشهرة، غير واضحة. ويقتضي المعيار في هذه النفقات:

- (أ) أن يتم الإعراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات أبحاث؛
- (ب) أن يتم الإعراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للإعراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس؛ و
- (ج) أن يتم الإعراف بها كأصل غير ملموس إذا كانت نفقات تطوير تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ للإعراف بهذه النفقات كأصل غير ملموس.

العمر الإنتاجي

مقدمة ٩ استندت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى الافتراض بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو دائما محدد، كما اشتملت على افتراض قابل للنقض بأن العمر الإنتاجي لا يمكن أن يتجاوز العشرين سنة من تاريخ إتاحة الأصل للإستخدام. وقد تم إلغاء ذلك الافتراض القابل للنقض. في حين يقتضي هذا المعيار أن يكون للأصل غير الملموس عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لكافة العناصر ذات الصلة، حدا واضحا للمدة التي من المتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تدفقات نقدية واردة للمنشأة.

مقدمة ١٠ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه إذا تحققت السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس من خلال الحقوق القانونية التي يتم منحها لمدة محددة، فإن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا يمكن أن يتجاوز مدة تلك الحقوق، ما لم تكن الحقوق قابلة للتجديد وكان التجديد مؤكدا تقريبا. يتطلب المعيار ما يلي:

- (أ) أن لا يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق، لكن من الممكن أن يكون قصير اعتمادا على لفترة التي يتوقع خلالها إستخدام الأصل من قبل المنشأة؛ و
- (ب) إذا تم نقل الحقوق لمدة محددة من الممكن تجديدها، يجب أن يتضمن العمر الإنتاجي فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل لدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكبد تكلفة كبيرة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

مقدمة ١١ يقتضي المعيار:

- (أ) عدم إبطاء الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد.
- (ب) مراجعة العمر الإنتاجي لهذا الأصل في كل فترة لإبلاغ لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف تستمر في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. إذا لم تكن كذلك، يجب محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد كتغير في التقدير المحاسبي.

اختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

مقدمة ١٢ اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس الذي تم إبطائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام في نهاية كل سنة مالية على الأقل، حتى ولو لم يكن هناك مؤشرا على إنخفاض قيمة الأصل. وقد تم إلغاء هذا للمتطلب. لذلك، تحتاج المنشأة إلى تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي محدد يتم إبطائه خلال فترة تزيد عن العشرين سنة من تاريخ إتاحته للإستخدام فقط عندما يكون هناك، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مؤشرا على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل.

الإفصاح

مقدمة ١٣ إذا تم تقييم الأصل غير الملموس على أن له عمر إنتاجي غير محدد، يقتضي المعيار من المنشأة الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأساليب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة

الهدف

١ هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر. ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية معيشتين معيشتين. كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المرحّل للأصول غير الملموسة ويتطلب الإفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة.

النطاق

٢ يجب أن تطبق جميع المشاريع هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء:

- (أ) الأصول غير الملموسة التي يتطلبها معيار محاسبة دولي آخر؛
- (ب) الأصول المالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصول المالية: الإعراف والقياس^١؛
- (ج) الإعراف بموجودات الاستكشاف والتقييم وقياسها (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية^٢ "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية")، و
- (د) الإفلاق على تطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة.

٣ إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعاً معيناً من الأصول غير الملموسة، فإنه يجب على المشروع تطبيق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. فطى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:

- (أ) الأصول غير الملموسة التي يحتفظ بها المشروع للبيع أثناء سير العمل المعتاد (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون، ومعيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء")؛
- (ب) أصول الضريبة المؤجلة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل")؛
- (ج) عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار".
- (د) الأصول الناشئة من منافع الموظفين (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين")؛
- (هـ) الأصول المالية كما تم تعريفها في المعيار ٣٩. الإعراف والإفصاح عن بعض الأصول المالية المغطاة بواسطة المعيار ٣٧ المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، المعيار ٢٨ المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة والمعيار ٣١ للحصص في المشاريع المشتركة.
- (و) الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية^٣ "إندماج الأعمال").

(ز) لتكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء، والأصول غير الملموسة، الناتجة عن الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقود للتأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين". ويوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متطلبات الإفصاح محددة لتلك لتكاليف المؤجلة للإندماج بالشراء ولكن ليس لتلك الأصول غير الملموسة. لذلك، تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو المشمولة في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة".

٤ قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجلد مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فيلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصنوع والمعدات" أو كإصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب إستخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون تلك البرامج المحددة تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كإصلاات أو مصانع أو معدات، وينطبق نص الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس.

٥ ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإتفاق على أنشطة الإعلان والتكريب وبدء الصليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج أصلي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانوياً لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

٦ في حالة عقد الإيجار التمولي قد يكون الأصل الضمني ملموساً أو غير ملموس، وبعد الإعراف الأولي يعامل المستأجر الأصل غير الملموس المحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لينود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ قد تحدث الإستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تتشابه عنه مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى، وتتشابه هذه المسائل في الإتفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط والغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الإستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإتفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الأصول غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإتفاق الآخر (مثل تكاليف بدء الصليات) أو في الصناعات الإستخراجية أو في شركات التأمين.

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

السوق النشط هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية:

(أ) لينود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن أن يوجد فيه في أي وقت مشتررون وبيعون راغبون؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

تاريخ الإنشائية في انماج الأصل هو تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الانماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على

شركة ما، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الاندماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من ملكي المنشأة المشتراة عرض المنشأة المشتريّة ممارسة السيطرة على المنشأة المشتراة..

الإطفاء هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس على مدى عمره الإنتاجي.

الأصل هو مورد:

- (أ) يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة؛ و
- (ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع.

المبلغ المسجل هو المبلغ الذي يتم الاعتراف به كقيمة للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي إطفاء متراكم وخسائر الانخفاض المتركمة في القيمة لذلك.

التكلفة هي مبلغ نقد أو معدلات التقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لإملاك أصل في تاريخ إمتلاكه أو إنتاجه. أو حينما كان قابلاً للتطبيق، المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل عند الاعتراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ - الدفع على أسس الأسهم.

المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة أصل، أو مبلغ آخر بديل للتكلفة، في البيانات المالية مخصصاً منه القيمة المتبقية.

التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

القيمة الخاصة بمنشأة معينة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشولها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تكسبها عند تصويّة إلتزام ما.

القيمة العادلة لأصل هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة، وراغبة في عملية بين أطراف محايدة.

خسارة الإنخفاض في القيمة هي مبلغ زيادة المبلغ المرحّل لأصل عن مبلغه القابل للإسترداد.

الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

الأصول النقدية هي نقود محتفظ بها وأصول سيتم استلامها في مبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد.

البحث هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

القيمة المتبقية هي تقدير المبلغ الذي يتوقع المشروع الحصول عليه لأصل في نهاية عمره التشغيلي، بعد خصم التكاليف المتوقعة للإستهلاك، إذا كان الأصل في ذلك الحين في العمر والظروف المتوقعة في نهاية عمره النافع.

للمر التشغيلي هو اما:

- (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استئصال المشروع للأصل؛ أو
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع ان يحصل المشروع عليها من الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩ كثيرا ما تستهلك المشاريع الموارد، أو تتحمل التزامات، عند إبتلاك أو تطوير، أو صيانة أو تحسين الموارد غير الملموسة مثل المعرفة العلمية أو الفنية، أو تصميم وتنفيذ عمليات وأنظمة جديدة وترخيص وملكية فكرية، ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية (إما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر). والأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة هي برامج الحاسب الآلي، والبراءات، وحقوق التأليف، والأفلام السينمائية، وقوائم العملاء وحقوق خدمة الزهن، وترخيص صيد الأسماك، وحصص الإستيراد والإمتيازات والعلاقات مع العملاء أو الموردين وولاء العملاء وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠ لا تلبى كافة البنود المبينة في الفقرة ٩ تعريف الأصل غير الملموس، أي قابلية التحديد والرقابة على المورد ووجود منافع إقتصادية مستقبلية. وإذا كان بند يغطي هذا المعيار لا يلبي تعريف الأصل غير الملموس، فإنه يتم الإعتراف بالإنتفاق لإبتلاكه أو توليده داخليا. على أنه، مصروف عندما يتم تحمله، على أنه إذا تم إبتلاك بند في ضم أعمال هو عبارة عن إبتلاك فإنه يشكل جزءا من الشهرة المعترف بها في تاريخ الإبتلاك (انظر الفقرة ٦٨).

إمكانية التحديد

١١ يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب ان يكون الأصل غير الملموس قابلا للتعريف لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة. والشهرة الناشئة من عناية ضم الأعمال التي هي عبارة عن إبتلاك تمثل دفعة يقوم بها الممتلك توقعها لمنافع إقتصادية مستقبلية. وقد تنتج المنافع الإقتصادية المستقبلية من المشاركة بين الأصول القابلة للتحديد المملوكة أو من الأصول التي لا تحقق فرديا شروط الإعتراف بها في البيانات المالية، ولكن التي يكون الممتلك مستعدا بالنسبة لها لإجراء دفعة في الإبتلاك.

١٢ يستوفي الأصل معيار قابلية التحديد، في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون:

- (أ) قابلا للفصل، ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاع المشروع تلجير أو بيع أو استبداله، إما مفردا أو مع بعضه مع عقود ذات علاقة، أصول أو خصوم؛ أو
(ب) ينشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية، بغض النظر ما إذا كتبت هذه الحقوق أو قابليته للتحويل أو الفصل من المنشأة أو من حقوق وإلتزامات أخرى.

السيطرة

١٣ يفرض المشروع السيطرة على الأصل إذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد ويستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. وقدرة المشروع على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تدع عادة من الحقوق

القانونية. التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. على أن الإمكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادراً على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى.

١٤ قد تنسب المعرفة بالسوق والمعرفة الفنية بحدوث منافع اقتصادية مستقبلية. ويقوم المشروع بالسيطرة على هذه المنافع إذا، على سبيل المثال إذا كانت المعرفة محمية من خلال الحقوق القانونية مثل حقوق التأليف أو قيود اتفاقية تجارية (حيث يسمح بذلك) أو واجب قانوني على الموظفين للمحافظة على السرية.

١٥ قد يكون لدى المشروع فريق من الموظفين الماهرين وقد يكون قادراً على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب. وقد يتوقع المشروع أيضاً أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمشروع. على أن، المشروع ليس له عادة سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة من فريق من الموظفين المهرة ومن للتدريب لإعتبار أن هذه البنود تلي تعريف الأصل غير الملموس. ولسبب مماثل، من غير المحتمل أن تلي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الأصل غير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لإستخدامها والحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وهي كذلك تلي الأجزاء الأخرى من التعريف.

١٦ قد يكون للمشروع محفظة عملاء أو حصة في السوق ويتوقع أنه، بسبب الجهود الخاصة ببناء علاقات مع العملاء والولاء، فإن العملاء سيستمرون في المتاجرة مع المشروع. على أنه، في ظل عدم وجود الحقوق القانونية لحماية العلاقات مع العملاء، أو ولاء العملاء للمشروع أو وجود وسائل أخرى للسيطرة عليها فإن المشروع يكون له عادة سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية من علاقات ولاء العملاء حتى يمكن اعتبار أن هذه البنود (محفظة العملاء، حصص السوق، العلاقات مع العملاء، ولاء العملاء) تلي تعريف الأصول غير الملموسة. في غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء، تقدم معاملات التبادل لعلاقات العملاء غير المتعدية المتطابقة أو المشابهة (عدا عن كونها جزءاً من اندماج الأعمال) دليلاً على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الناتجة من علاقات العملاء. ولأن مثل معاملات التبادل هذه تقدم أيضاً دليلاً على كون علاقات العملاء قابلة للفصل، تستوفي علاقات العملاء تلك تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧ قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المكتسبة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات، أو وفورات التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من إستخدام المشروع للأصل. فعلى سبيل، المثال قد يخضع إستخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الإعتراف والقياس

١٨ يتطلب الإعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن يقوم المشروع ببيان أن البند يلي ما يلي:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات ٨-١٧)؛ و

(ب) مقاييس الإعراف المبينة في هذا المعيار (الفقرات ٢١-٢٣).

ينطبق هذا المتطلب أيضا على التكاليف التي يتم تكديدها بشكل أولي لشراء أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك التكاليف التي يتم تكديدها لاحقا للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيقلته.

١٩ تتناول الفقرات ٢٥-٣٢ تطبيق معيار الإعراف على الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل، في حين تتناول الفقرات ٣٣-٤٣ تطبيقه على الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. وتتناول الفقرة ٤٤ القياس الأولي للأصول غير الملموسة المشتراة بواسطة منحة حكومية، أما الفقرات ٤٥-٤٧ فتتناول عمليات تبادل الأصول غير الملموسة، في حين تتناول الفقرات ٤٨-٥٠ معاملة الشهرة المولدة داخليا. وتتناول الفقرات ٥١-٦٧ الإعراف والقياس الأوليين بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا.

٢٠ إن من طبيعة الأصول غير الملموسة أنها، في كثير من الحالات، ليس لها إضافات أو بدائل لجزء منها. ونظرا لذلك، من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلا من استيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الإعراف في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، من الصعب عادة أن تُسبب النفقات اللاحقة مباشرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلا من العمل بوصفه وحدة واحدة. لذلك فمن النادر جدا أن يتم الإعراف بالنفقات اللاحقة - النفقات التي يتم تكديدها بعد الإعراف الأولي بأصل غير ملموس مشترى أو بعد إتمام أصل غير ملموس مولد داخليا. وبالإجماع مع الفقرة ٦٣، يتم دائما الإعراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية، وعضاوين الصحف الرئيسية، وعضاوين النشر، ووظائف الصلاء، والبنود المشابهة في جوهرها (سواء يتم شرائها خارجيا أو توليدها داخليا) في الربح أو الخسارة عند تكديدها. ويعود سبب هذا إلى أنه لا يمكن تمييز هذه النفقات عن نفقات تطوير العمل كوحدة واحدة.

٢١ يجب الإعراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:

- (أ) إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل مستتقة للمشروع؛ و
- (ب) إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

٢٢ يجب على المشروع تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل.

٢٣ يستخدم المشروع الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى لاستعمال الأصل بناء على الأدلة المتوفرة في وقت الإعراف المبني، وإعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

٢٤ يجب قياس الأصل مبنيًا بمقدار تكلفته.

الإملاك المنفصل

٢٥ يعكس عادة السعر الذي تدفعه المنشأة لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر

الإحتمالية في تكلفة الأصل. لذلك، يعتبر معيار الإعراف بالإحتمالية في الفقرة ٢١ (أ) على أنه يتم استيفاءه دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

٢٦ عادة، إذا تم إمتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

٢٧ تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه بشكل منفصل مما يلي:

- (أ) سعر الشراء الخالص به، بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، بعد اقتطاع الخصومات والصومات التجارية؛ و
- (ب) لية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود.

٢٨ فوما يلي أمثلة على للتكاليف المنسوبة مباشرة:

- (أ) تكاليف منافع الموظفين (كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين") التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛
- (ب) الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية؛ و
- (ج) تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

٢٩ فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:

- (أ) تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعاية)؛
- (ب) تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و
- (ج) التكاليف الإدارية والتكاليف العلمية الأخرى غير المباشرة.

٣٠ يتوقف الإعراف بالتكاليف في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة. لذلك لا تشمل التكاليف التي يتم تكديدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل لذلك الأصل. على سبيل المثال، لا تشمل التكاليف التالية في المبلغ المسجل للأصل غير الملموس:

- (أ) التكاليف التي يتم تكديدها خلال إعداد الأصل، القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ليتم إستخدامه؛ و
- (ب) الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التكاليف التي يتم تكديدها مع تزايد الطلب على مخرجات الأصل.

٣١ تحدث بعض العمليات فيما يتعلق بتطور الأصل غير الملموس، لكنها غير ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة ويمكن أن تحدث هذه العمليات الثانوية قبل أو خلال أنشطة التطوير. ولأن العمليات الثانوية ليست ضرورية لوضع الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها قادرا على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة، يتم الإعراف بالدخل والمصاريف ذات العلاقة الخاصة بالعمليات الثانوية فوراً في الربح أو الخسارة، ويتم شملها في تصنيفات الدخل والمصروف الخاصة بها.

٣٢ إذا أُلجئت دفعة لأصل غير ملموس إلى ما بعد فترة الدفع المتعادة تكون تكلفته معادلة للسعر النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف قائمة على مدى فترة الإلتئام الا إذا تمت راسمته بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢٣ * تكاليف الإقتراض.

الإتلاك كجزء من إتدماج الأعمال

٣٣ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إتدماج الأعمال"، إذا تم إتلاك أصل غير ملموس في عملية ضم الأعمال، والتي هي عبارة عن إتلاك فإن تكلفة ذلك الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الإتلاك. تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات السوق حول احتمالية تحقق المنافع الاقتصادية المستقلة المتمثلة في الأصل إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، ينعكس أثر الاحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يعتبر معيار الإعترااف بالاحتمالية للورد في الفقرة ٢١ (أ) أنه يتم إستيفاءه دائما بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إتدماج الأعمال.

٣٤ وبناءا على ذلك، ووفقا لهذا المعيار والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإندماج بالشراء بشكل منفصل عن الشهرة بأصل غير ملموس للمنشأة المشترية إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية، بغض النظر عما إذا كان الأصل قد تم الإعترااف به من قبل المنشأة المشترية قبل الإندماج. هذا يعني أن المنشأة المشترية تعترف بمشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ للمنشأة المشترية على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس وكان من الممكن قياس قيمته العادلة بموثوقية. ويستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاص بالمنشأة المشترية تعريف الأصل غير الملموس إذا كان:

(أ) يلبي تعريف الأصل؛ و

(ب) كان قابلا للتحديد، أي يمكن فصله أو أنه ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

قياس القيمة العادلة لأصول غير ملموسة مكتسبة من إتدماج الأعمال

٣٥ من الممكن عادة قياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة المشتراة في إتدماج الأعمال بدرجة كافية من الموثوقية ليتم الإعترااف بها بشكل منفصل عن الشهرة. عندما يوجد هناك، بالنسبة للتقديرات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، نطاق كبير من المخارجات الممكنة ذات احتمالات مختلفة، تدخل تلك الشكوك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلا من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية. وإذا كان للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إتدماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فهناك افتراض قابل للنقض بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

٣٦ يمكن أن يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إتدماج الأعمال قابلا للفصل، لكن فقط بالإرتباط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذي علاقة. على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن بيع عنوان نشر مجلة معينة بشكل منفصل عن قاعدة البيانات الخاصة بمشتركي المجلة، أو يمكن أن ترتبط علامة تجارية لمياه طبيعية ببيع معين ولا يمكن بيعها بشكل منفصل عن النبع. وفي مثل تلك الحالات، تعترف المنشأة المشترية بمجموعة من الأصول على أنها أصل واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة بموثوقية.

٣٧ وعلى نحو مماثل، يتم عادة استخدام مصطلحي "الماركة" و "الاسم التجاري" كمرادفين للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. إلا أن المصطلحين السابقين هما مصطلحان تسويقيان عامان يتم استعمالهما بشكل نمطي للإشارة إلى مجموعة من الأصول التكميلية مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) والاسم التجاري، والمعادلات، والوصفات، والخبرات التقنية المتعلقة بها. وتتعرف المنشأة المشتريّة بمجموعة من الأصول غير الملموسة التكميلية التي تشتمل على ماركة على أنها أصل واحد إذا لم يكن من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية. وإذا كان من الممكن قياس القيم العادلة المختلفة للأصول التكميلية بموثوقية، يمكن أن تتعرف المنشأة المشتريّة بها كأصل واحد، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أعمار إنتاجية مغلقة.

٣٨ إن الظروف الوحيدة التي قد يكون فيها من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في انتماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من الحقوق القانونية أو الحقوق المتعلقة الأخرى ويكون إما:

(أ) غير قابل للفصل؛ أو

(ب) قابل للفصل، لكن لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات التبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، ويعتمد تقدير القيمة العادلة لذلك على متغيرات غير قابلة للقياس.

٣٩ تقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس (انظر أيضاً الفقرة ٧٨). ويكون عادة سعر السوق المناسب هو سعر العطاء الحالي. وإذا كانت أسعار العطاء الحالية غير متوفرة، يمكن أن يقدم سعر آخر معاملة مماثلة أساساً يتم وفقاً له تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم وجود أي تمييز هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يتم فيه تقدير القيمة العادلة للأصل.

٤٠ في حال عدم وجود سوق نشط للأصل غير الملموس، تكون قيمته العادلة هو المبلغ الذي كانت مستفعدة المنشأة مقابل الأصل، في تاريخ الانتماج بالشراء، في معاملة على أساس تجاري بين الأطراف المطلعة والراعية على أساس أفضل المعلومات المتوفرة. وفي تحديد هذا المبلغ، تأخذ المنشأة بعين الاعتبار نتائج آخر المعاملات لأصول مشابهة.

٤١ إن المنشآت التي تشترك على نحو منتظم في شراء وبيع الأصول غير الملموسة الإستثنائية قد تكون قد وضعت أساليب لتقدير قيمها العادلة بشكل غير مباشر. ويمكن استخدام هذه الأساليب للقياس الأولي لأصل غير ملموس يتم شراؤه في انتماج الأعمال إذا كان الهدف منها تقدير القيمة العادلة وإذا كانت تعكس المعاملات والممارسات الحالية في الصناعة التي ينتمي إليها الأصل. وتتضمن هذه الأساليب، حيثما يكون مناسباً:

(أ) تطبيق مضاعفت تعكس معاملات السوق الحالية على المؤشرات التي تحدد ربحية الأصل (مثل الإيراد، وأسهم السوق، والربح التشغيلي) أو على خط الأتوات التي يمكن الحصول عليها من ترخيص الأصل غير الملموس إلى طرف أخرى في معاملة على أساس تجاري (كما في منهج "الإغفاء من الأتوة")؛ أو

(ب) خصم صافي التكتفات التقنية المستقبلية المتوقعة من الأصل.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ مشترى

٤٢ بحث و تطوير النفقات ذات أو التي:

- (أ) المتطلبة بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شراؤه بشكل منفصل أو في حزمة الأصول ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛ و
- (ب) التي يتم تكديدها بعد شراء تلك المشروع.

تتم محاسبة نفقات البحث أو التطوير التالية وفقاً للفقرات ٥٤-٦٢

٤٣ إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٤-٦٢ تعني أن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شراؤه بشكل منفصل أو في حزمة الأصول ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس:

- (أ) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات بحث؛
- (ب) يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكديدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و
- (ج) تتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات تطوير تستوفي معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

الإمتلاك من خلال منحة حكومية

٤٤ في بعض الحالات، من الممكن إبتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو مقابل عوض رمزي، من خلال منحة حكومية. وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمشروع مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مفيدة. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، فقد يختار المشروع الإعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً. وإذا اختار المشروع عدم الإعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار القيمة العادلة فإن المشروع تعترف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي ٢٠) بالإضافة إلى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المستهدف.

عمليات تبادل الأصول

٤٥ يمكن إبتلاك أصل أو أكثر من أصل عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من الأصول المالية وغير المالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي ببساطة إلى تبادل أصل غير نقدي باخر، لكنه ينطبق أيضاً على كافة عمليات التبادل المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم (أ) تعتبر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. يتم قياس الأصل المشتري بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة فوراً إلقاء الإعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٤٦ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه أن تتغير نتائجهما النقدية المستقبلية نتيجة المعاملة. ويكون لمعاملة التبادل جوهر تجاري إذا:

(أ) كان شكل (أي مخاطر وتوقيت ومبلغ) التدفقات النقدية للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول؛ أو

(ب) كانت القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة تتأثر بتغيرات المعاملة نتيجة التبادل؛ و

(ج) كان الفرق في البند (أ) أو (ب) كبيراً بالمقارنة مع القيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل أي جوهر تجاري، تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة من حصة عمليات المنشأة التي تتأثر بالمعاملة التدفقات النقدية ما بعد الضريبة. ومن الممكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمل حسابات مفصلة.

٤٧ تحدد الفقرة ٢١ (ب) بأن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. وتكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بموثوقية إذا (أ) كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس بأي أهمية لتلك الأصل أو (ب) إذا كان من المعقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وباستخدامها في تقدير القيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد قيمة العادلة بموثوقية إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها استخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨ يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.

٤٩ في بعض الحالات، يتم تحمل اتفاق لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار. وكثيراً ما يوصف هذا الاتفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل (لأنه لا يمكن فصله ولا هو نشأ من التزام تعاقدي أو حقوق قانونية) للتحديد يسيطر عليه المشروع ويمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

٥٠ إن الفروقات بين القيمة السوقية لمشروع والمبلغ المرحل لصافي أصوله القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجنب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة المشروع، على أنه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المشروع.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١ من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الاعتراف، وكثيراً ما يكون من الصعب:

(أ) تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛ و

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخليا للمشروع أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناء على ذلك، بالإضافة إلى الإمتثال للمتطلبات العامة للاعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئياً فإن المشروع تطبيق المتطلبات والإرشادات في الفقرات ٥٢-٦٧ أنذاه على كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا .

٥٢ لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخليا يلبي مقياس الاعتراف يقوم للمشروع بتصنيف توليد الأصل إلى ما يلي:

(أ) مرحلة بحث؛ و

(ب) مرحلة تطوير.

بالرغم من أنه تم تعريف المصطلحين "البحث" و "التطوير"، فإن المصطلحين "مرحلة البحث" و "مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣ إذا لم يتمكن المشروع من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لايجاد أصل غير ملموس، فإن المشروع يعامل الإتفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

٥٤ يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الاعتراف بالإتفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٥ يتبنى هذا المعيار الرأي بأنه في مرحلة البحث لمشروع، لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائماً على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

٥٦ فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

(أ) الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛

(ب) البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختيار نهائي لها؛

(ج) البحث عن بدائل للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات؛ و

(د) وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو للخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

٥٧ يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكن المشروع من بيان ما يلي:

(أ) الجنوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستعمال أو البيع.

- (ب) نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستصله أو بيعه.
- (ج) قدرتها على استصاال أو بيع الأصل.
- (د) كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ويجب على المشروع بين أشياء أخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سيتم استصله داخليا ففدة الأصل غير الملموس.
- (هـ) توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستصاال أو بيع الأصل غير الملموس.
- (و) قدرتها على قياس الإفلاق الذي يعزى إلى الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق به.
- ٥٨ أثناء مرحلة تطوير مشروع، يستطيع المشروع في بعض الحالات، تحديد أصل غير ملموس وبيان أن الأصل سيولد منافع اقتصادية مستقبلية. ويعود ذلك إلى أن مرحلة التطوير لمشروع متقدمة على مرحلة البحث.
- ٥٩ فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:
- (أ) تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛
- (ب) تصميم الأنواف، وأجهزة التثبيت، والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
- (ج) تصميم وبناء وتشغيل خطة للطيار على نطاق ليس مجديا اقتصاديا؛
- (د) تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو مصونة.
- ٦٠ من أجل بيان كيفية توليد أصل غير ملموس لمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة، يقوم المشروع بتقييم المنافع الاقتصادية المستقبلية التي سيتم استلامها من الأصل باستخدام المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، وإذا كان الأصل سيولد منافع اقتصادية فقط مجتمعا مع الأصول الأخرى، تطبق المشروع مفهوم وحداف توليد النقد كما هي واردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.
- ٦١ يمكن إظهار توفر الموارد لإكمال، وإستخدام والحصول على المنافع من أصل غير ملموس، على سبيل المثال من خلال خطة عمل تبين الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدره المشروع على ضمان هذه الموارد. وفي حالات معينة تظهر للمشروع توفر التمويل الخارجي بالحصول على ما ينل على رغبة المقرض في تمويل الخطة.
- ٦٢ كثيرا ما تستطيع أنظمة التكلفة للمشروع بشكل موثوق قياس تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا، مثل الرواتب والإنفاق الأخر الذي تم تحميله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.
- ٦٣ يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا، والبيانات الإدارية، وعنوان النشر وقوائم الصلاء والبنود المشابهة في ماعتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة.
- ٦٤ يتبنى هذا المعيار الرأي بأن الاتفاق على العلامات التجارية المولدة داخليا، والأنظمة الإدارية، وعنوان النشر، وقوائم الصلاء، والبنود المشابهة في ماعتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل. وعلى ذلك لا يتم الإعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا

٦٥ ان تكلفة الأصل المولد داخليا لغرض الفقرة ٢٤ هي مبلغ الاتفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس لأول مرة مقاييس الاعتراف في الفقرات ٢١، ٢٢، ٥٧. وتمنع الفقرة ٧١ إعادة عرض الاتفاق المحترف به كمصروف في البيانات المالية السابقة أو التقارير المالية المرحلية.

٦٦ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الاتفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة. ولتلك مباشرة على التكلفة:

(أ) الاتفاق على المولد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس؛

(ب) رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار ١٩ "مُنافع الموظفين") الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس؛

(ج) المصاريف لتسجيل حق قانوني؛ و

(د) إطفاء البراءات والترخيص المستعملة لتوليد الأصل.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الاقتراض" مقاييسا للاعتراف بالفائدة كجزء مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا.

٦٧ البنود التالية ليست أجزاء مكونة لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا:

(أ) البيع، والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لإعداد الأصل للاستعمال؛

(ب) عدم الفعالية المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛ و

(ج) الاتفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

مثال يوضح الفقرة ٦٥

يقوم مشروع بتطوير عملية إنتاج جديدة. وفي عام ٢٠٠٥ بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ١٠٠٠ (و ن) تم تحمله ٩٠٠ (و ن) منها قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥، وتم تحمله ١٠٠ (و ن) بين ١ ديسمبر ٢٠٠٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. والمشروع قادر على إظهار أنه في ١ ديسمبر ٢٠٠٥ لدى عملية الإنتاج مقاييس الاعتراف ككل غير ملموس، ويقدر المبلغ القابل للإسترداد لتقنية العملية (بما في ذلك التتخفات النقدية المستقبلية لإكمال العملية قبل توفرها للإستخدام) بمقدار ٥٠٠ (و ن).

في نهاية عام ٢٠٠٥، تم الاعتراف بعملية الإنتاج على أنها أصل غير ملموس بتكلفة مقدارها ١٠٠ (و ن) (الإنفاق الذي تم تحمله منذ التاريخ الذي تم فيه تلبية معيار الاعتراف، أي ١ ديسمبر ٢٠٠٥)، وقد تم الاعتراف بالإنفاق البالغ ٩٠٠ (و ن) الذي تم تحمله قبل ١ ديسمبر ٢٠٠٥ على أنه مصروف لأنه لم يتم تلبية مقاييس الاعتراف حتى ١ ديسمبر ٢٠٠٥. ولن يشكل الإنفاق أبدا جزءا من تكلفة عملية الإنتاج المعترف بها في الميزانية العمومية.

خلال عام ٢٠٠٦، بلغ الإنفاق الذي تم تحمله ٢٠٠٠ (و ن). وفي نهاية عام ٢٠٠٦، قدر المبلغ القابل للإسترداد للمعرفة الفنية في العملية (بما في ذلك التتخفات النقدية المستقبلية لإنجاز العملية قبل توفرها للإستخدام) بمقدار ١٩٠٠ (و ن).

في نهاية عام ٢٠٠٦، بلغت تكلفة عملية الإنتاج ٢١٠٠ (و ن) (إنفاق مقداره ١٠٠ (و ن) تم الاعتراف به في نهاية عام ٢٠٠٥ بالإضافة إلى إنفاق مقداره ٢٠٠٠ (و ن) تم الاعتراف به في عام ٢٠٠٦). ويعترف المشروع بخسارة انخفاض في القيمة مقدارها ٢٠٠ لتعديل المبلغ المرحل للعملية قبل خسارة الانخفاض (٢١٠٠ (و ن) إلى مبلغها القابل للإسترداد (١٩٠٠). وسيتم عكس خسارة الانخفاض هذه في فترة لاحقة إذا تم تلبية متطلبات خسارة الانخفاض في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

في هذا المعيار المبالغ النقدية تقاس بوحدة النقد

الإعتراف بمصروف

٦٨ يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف عندما يتم تحمله، إلا إذا:

- (أ) كان يشكل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلي مقاييس الاعتراف (انظر الفقرات ١٨-٦٧)؛ أو
- (ب) تم إبتلاك البند في عملية ضم أعمال هي عبارة عن إبتلاك ولا يمكن الاعتراف به على أنه أصل غير ملموس. وإذا كانت الحالة كذلك، فانه يجب ان يشكل هذا الإنفاق (الدخل ضمن تكلفة الإبتلاك) جزءا من المبلغ الذي يعزى للشهرة في تاريخ الإبتلاك (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنتاج الأعمال").

٦٩ في بعض الحالات، يتم تحمل الإنفاق لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع، ولكن لا يتم إبتلاك أصل غير ملموس أو أصل آخر أو إيجادها يمكن الاعتراف به. وفي هذه الحالات يتم الاعتراف بالإنفاق عندما يتم تحمله على أنه مصروف. فعلى سبيل المثال، ما عدا عندما تكون كجزء من مصاريف ضم

الأصل، يتم دائما الاعتراف بالإفلاق على الأبحاث على أنه مصروف عندما يتم تحمله (انظر للفترة ٥٤). وتشمل الأمثلة على الإفلاق الآخر الذي يتم الاعتراف به كمصروف عندما يتم تحمله ما يلي:

(أ) الإفلاق على أنشطة بدء العمل (تكاليف البدء)، إلا إذا تم إدخال هذا الإفلاق ضمن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات، بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ - الممتلكات والمصانع والمعدات. وقد تتكون تكلفة البدء من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية، وتكاليف أعمال السكرتاريا التي يتم تحملها لتأسيس وحدة قانونية، والإفلاق لفتح مرفق أو عمل جديد (تكاليف قبل الفتح) أو المصروفات لبدء عمليات جديدة أو إصدار منتجات أو عمليات جديدة (مصاريف ما قبل التشغيل).

(ب) الإفلاق على أنشطة للتدريب.

(ج) الإفلاق على أنشطة الإعلان والدعاية.

(د) الإفلاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المشروع أو كاملها.

٧٠ لا تمنع الفترة ٦٨ الاعتراف بصفة مقدمة كأصل عندما يتم الدفع لتسليم بضائع أو خدمات مقدما قبل تسليم البضائع أو تقديم الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا يعترف بها كأصل

٧١ الإفلاق على بند غير ملموس الذي تم الاعتراف به مقدما يجب عدم الاعتراف به كجزء من تكلفة أصل غير ملموس في تاريخ لاحق.

القياس بعد الاعتراف

٧٢ تختار المنشأة إما نموذج التكلفة في الفترة ٧٤ أو نموذج إعادة التقييم في الفترة ٧٥ على أنه سياستها المحاسبية. وإذا تم محاسبة أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، يتم محاسبة جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام نفس النموذج، ما لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.

٧٣ تعتبر فئة الأصول غير الملموسة مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مماثلين في عمليات المنشأة. ويتم إعادة تقييم البنود ضمن فئة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإعداد التقرير حول المبالغ في البيانات المالية التي تمثل خليطا من التكاليف والقيم في تاريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

٧٤ بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خصم ترخيص قيمة متركمة.

نموذج إعادة التقييم

٧٥ بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته المعللة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خصم ترخيص قيمة متركمة لاحقة. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، يتم تحديد القيمة المعللة بالرجوع إلى

السوق النشط. ويتم عمليات إعادة التقييم بانتظام معن بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

٧٦ لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:

- (أ) إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً على أنها أصول؛ أو
(ب) الاعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

٧٧ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم بعد أن يتم الاعتراف الأولي بالأصل بسعر التكلفة. ولكن إذا تم الاعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الاعتراف إلا من خلال العملية (انظر الفقرة ٦٥)، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل. ويمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم استلامه عن طريق منحة من الحكومة وتم الاعتراف به بمبلغ إسمي (انظر الفقرة ٤٤).

٧٨ ومن غير المألوف وجود سوق نشط له السمات المذكورة في الفقرة ٨ للأصل غير الملموس، بالرغم من إمكانية حصول ذلك. على سبيل المثال، يمكن، في بعض الاختصاصات، وجود سوق نشط لرخص سيارات الأجرة المسموح نقلها، أو رخص صيد السمك أو الحصص الإنتاجية. ولكن لا يمكن وجود سوق نشط للماركات أو العناوين الرئيسية للصحف أو حقوق نشر الموسيقى والأفلام أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية، لأن كل أصل فريد بذاته. وبالرغم أيضاً من بيع وشراء الأصول غير الملموسة، فإنه يتم التفاوض على العقود بين اليائعين والمشتريين المختلفين، ولا تتكرر المعاملات بشكل كبير. ولهذا الأسباب، فإن السعر المنفوخ مقابل أصل واحد قد لا يقدم دليلاً كافيًا على القيمة العادلة لأصل آخر. وزيادة على ذلك، لا تتوفر الأسعار عادة للجمهور.

٧٩ يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للأصول غير الملموسة التي يتم إعادة تقييمها. وإذا اختلفت القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل جوهري عن مبلغه المسجل، من الضروري القيام بالمزيد من إعادة التقييم. ويمكن أن تشهد بعض الأصول غير الملموسة تغيرات هامة ومتقلبة في القيمة العادلة، وتتماثل مع التغيرات في إعادة تقييم سنوي. ولا تكون عمليات إعادة التقييم المنكررة ضرورية للأصول غير الملموسة ذات التغيرات غير الهامة في القيمة العادلة فقط.

٨٠ إذا تم إعادة تقييم الأصل غير الملموس، فإن الإطفاء المتراكم في تاريخ إعادة التقييم إما أن:

- (أ) يتم إعادة عرضه تناسيباً مع التغير في إجمالي المبلغ المسجل للأصل بحيث يساوى المبلغ المسجل للأصل بعد إعادة التقييم بمبلغه الذي تم إعادة تقييمه؛ أو
(ب) يتم إنقلاؤه مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل وصافي المبلغ الذي تم إعادة عرضه إلى المبلغ الذي تم إعادته تقييمه للأصل.

٨١ إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة الذي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة.

٨٢ إذا لم يعد من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه من خلال الرجوع إلى سوق نشط، يكون المبلغ المسجل للأصل هو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه في تاريخ آخر

إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحا منه أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر إنخفاض قيمة متركمة لاحقة.

٨٣ إن حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقييمه قد تشير إلى إمكانية إنخفاض قيمة الأصل وضرورة اختياره وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول".

٨٤ إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم من ذلك التاريخ.

٨٥ إذا ازداد المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم تسجيل الزيادة مباشرة كقيد دائن في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم. ولكن يتم الاعتراف بالزيادة في حساب الربح أو الخسارة إلى الحد الذي تعكس فيه إنخفاض إعادة التقييم لنفس الأصل المعترف به سابقا في حساب الربح أو الخسارة.

٨٦ إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم، يتم الاعتراف بالإنخفاض في حساب الربح أو الخسارة. إلا أنه يتم تسجيل الإنخفاض مباشرة كقيد مدين في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم إلى الحد الذي يبلغ فيه أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

٨٧ يمكن نقل فائض إعادة التقييم التراكمي المشمول في حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح المحتجزة عند تحقيق الفائض. ويمكن تحقيق كامل الفائض عند سحب الأصل من الخدمة أو التصرف به. ولكن يمكن تحقيق بعض الفائض حيث يتم إستخدام الأصل من قبل المنشأة، وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المتحقق هو الفرق بين الإطفاء المبني على أساس المبلغ المسجل الذي تم إعادة تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان من الممكن الاعتراف به على أساس التكلفة التاريخية للأصل. ولا يتم النقل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة من خلال بيان الدخل.

العمر النافع

٨٨ يُقِيم المنشأة ما إذا كان العمر النافع للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محددا، فيُحَدَّد ثَمَنُ طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تُؤَلَّفُ ذلك العمر الإنتاجي. وتُعتبر المنشأة الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، عندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تكافؤات نقدية واردة للمنشأة.

٨٩ تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد (انظر الفقرات ٩٧-١٠٦)، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (انظر الفقرات ١٠٧-١١٠). وتبين الأمثلة للتوضيحية المرفقة لهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة لللاحقة لتلك الأصول على أساس عمليات تحديد العمر الإنتاجي.

٩٠ يُؤخذ العديد من العوامل بعين الاعتبار في تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس، ومنها:
(أ) الإستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قِبل فريق إدارة آخر؛

- (ب) دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم استخدامها بطريقة مشابهة؛
- (ج) التقدم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقدم؛
- (د) استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛
- (هـ) التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛
- (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى؛
- (ز) فترة السيطرة على الأصل والقيود القانونية أو القيود الممثلة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛ و
- (ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

٩١ إن مصطلح "غير محدد" لا يعني "لا نهائي". فالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يمكن فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوب للمحافظة على الأصل بمعايير أدائه التي يتم تقييمها في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة المنشأة ونيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى. ولا ينبغي أن يعتمد الاستنتاج الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس هو غير محدد على النفقات المستقبلية المخططة لها التي تزيد عن تلك المطلوبة للمحافظة على الأصل بنفس معايير الأداء ذلك.

٩٢ ونظرا لتاريخ التغيرات السريعة في التقنية، تخضع برمجيات الحاسوب والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى للتقدم التقني. وبالتالي فإنه من المرجح أن تكون أعمارها الإنتاجية قصيرة.

٩٣ يمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلا جدا أو حتى غير محدد. وتبرر الشكوك تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس عقلائي، ولكنها لا تبرر اختيار عمر قصير بشكل غير واقعي.

٩٤ لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى فترة هذه الحقوق، ولكن يمكن أن يكون أقصر اعتمادا على الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تستخدم الأصل. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لمدة محددة يمكن تجديدها، يتضمن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فترة (فترات) تجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة كبيرة.

٩٥ يمكن أن يكون هناك عوامل قانونية واقتصادية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الاقتصادية الفترة التي تستلم فيها المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية. ويمكن أن تقيد العوامل القانونية من الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على وسيلة الوصول إلى هذه المنافع. ويكون العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من بين الفترات التي تحددها هذه العوامل.

٩٦ يشير وجود العوامل التالية، من بين أشياء أخرى، إلى أن المنشأة يمكن أن تكون قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة كبيرة:

- (أ) يكون هناك دليل، ربما يستند إلى الخبرة، بأنه سيتم تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى. إذا كان التجديد مشروطا بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يشمل وجود دليل على أن الطرف الثالث سيمنح موافقته؛

- (ب) يكون هناك دليل بأنه سيتم تحقيق أي شروط ضرورية للحصول على التجديد؛ و
(ج) تكون تكلفة التجديد على المنشأة ليست كبيرة إذا ما قورنت بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد.

وإذا كانت تكلفة التجديد مرتفعة إذا ما قورنت بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها للمنشأة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة شراء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة

فترة وطريقة الإطفاء

٩٧ يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للاستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللذين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٥ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" أو التاريخ الذي يتم فيه إلغاء الإعراف بالأصل - أيهما يأتي أولاً. وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك (نمط بشكل موثوق)، يتم استخدام طريقة القسط الثابت. ويتم الإعراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار آخر يسمح أو يقتضي شملها في المبلغ المسجل لأصل آخر.

٩٨ يمكن استخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي. وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الأسلوب المستخدم بناء على النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الاقتصادية وتطبيقه باستمرار من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من ذلك الأصل. وكلما ستوجد أدلة مقنعة لدعم أسلوب إطفاء للأصول غير الملموسة ينجم عنه مبلغ إطفاء متراكم أقل من المبلغ الناجم بموجب طريقة القسط الثابت.

٩٩ يتم الإعراف عادة بالإطفاء على أنه مصروف. على أنه، في بعض الأحيان يستوعب المشروع المنافع الاقتصادية المتضمنة في أصل عند إنتاج أصول أخرى. بدلاً من أحداث مصروف، وفي هذه الحالات، يشكل مبلغ الإطفاء جزءاً من تكلفة الأصل الآخر ويتم إدخاله في المبلغ المرحل. فعلى سبيل المثال، يتم إدخال إطفاء الأصول غير الملموسة المستخدمة في عملية إنتاج ضمن المبلغ المرحل المخزونات (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠ يجب أن تفترض القيمة المتبقية لأصل غير ملموس مع العمر الإنتاجي صفراً إلا إذا:

(أ) كان هناك التزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو

(ب) كان هناك سوق نشط للأصل و :

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛ و

(٢) من المحتمل أن هذا السوق سيكون موجوداً في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

١٠١ يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك لأصل مع عمر إنتاجي محدد بعد خصم قيمته المتبقية. والقيمة المتبقية عدا عن الصفر تعني ضمناً أن المشروع تتوقع أن يستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الإقتصادي.

١٠٢ تقدر القيمة المتبقية بناءً على المبالغ القابلة للإسترداد من الإستبعاد بإستخدام الأسعار السائدة في تاريخ إبتلاك الأصل لبيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره النافع وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها. والقيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. للتغير في القيمة المتبقية يحسب على أساس التغيرات في التقديرات المحاسبية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣ يمكن أن تزداد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يساوي أو يفوق المبلغ المسجل للأصل. وإذا حصل ذلك، تكون تكلفة إطفاء الأصل صفر ما لم وحتى تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من المبلغ المسجل للأصل.

مراجعة فترة وأسلوب الإطفاء

١٠٤ يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء مع عمر إنتاجي محدد على الأقل في نهاية كل فترة مالية. وإذا كان العمر النافع المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعاً لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبياً على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن.

١٠٥ أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحاً أن تقدير عمره النافع ليس مناسباً. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة لتغييرها.

١٠٦ على مدى الوقت، قد يتغير نمط المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتوقع تدفقها من أصل غير ملموس. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن أسلوب الرصيد المتناقص للإطفاء مناسب بدلاً من أسلوب القسط الثابت. ومثال آخر على ذلك هو إذا تم تأجيل إستخدام الحقوق التي تمثلها رخصة بانتظار اتخاذ إجراء بشأن الأجزاء الأخرى لخطوة عمل. وفي هذه الحالة قد لا يتم استلام المنافع الإقتصادية التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية غير محددة

- ١٠٧ الأصول غير الملموسة مع العمر الإنتاجي غير المحدد لا يجب إطفائها.
- ١٠٨ بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول"، تحتاج المنشأة إلى إجراء اختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المرحل.
- (أ) سنوياً، و
- (ب) في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول غير الملموسة سوف تطفأ.

مراجعة تقييم العمر النافع

- ١٠٩ يتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفائه في كل فترة لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "المسلمات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- ١١٠ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، يعتبر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد مؤشراً على إمكانية إنخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم المنشأة باختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد، المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، مع مبلغه المسجل، والإعتراف بأي زيادة في المبلغ المسجل عن المبلغ القابل للإسترداد على أنها خسارة إنخفاض قيمة.

إمكانية استرداد المبلغ المسجل - خسائر إنخفاض القيمة

- ١١١ لتحديد ما إذا كان أصل غير ملموس قد انخفضت قيمته، تطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول". ويشرح ذلك المعيار متى وكيف تتم مراجعة المشروع للمبلغ المرحل لأصوله وكيفية تحديثها مبلغ الأصل القابل للإسترداد، ومتى تعترف أو تعكس خسارة إنخفاض القيمة.

الإحالة من الخدمة والإستبعاد

- ١١٢ يجب عدم الإعتراف بالأصل غير الملموس
- (أ) عند الإستبعاد؛ أو
- (ب) عندما يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استئصاله أو استبعاده.
- ١١٣ المكاسب أو الخسائر الناجمة عن عدم الإعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديثها على أنها الفرق بين صافي عقائد الإستبعاد، إذا كانت، والمبلغ المرحل للأصل، الإعتراف به في الربح أو الخسارة عندما تكون الأصول غير معترف بها (ما عدا ما جاء في المعيار ١٧ "عقد الإيجار" ما لم يتطلب خلافاً لذلك البيع وإعادة الإستجار). ولا يجوز تصنيف العقد على أنه إيرد.
- ١١٤ يمكن أن يتم التصرف بالأصل غير الملموس بعدة طرق (مثلاً من خلال البيع، أو إيراد عقد إيجار، أو التبرع). وفي تحديد تاريخ التصرف بمثل هذا الأصل، تطبق المنشأة المعايير الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرد" للإعتراف بالإيرادات من بيع البضائع. وينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عملية التصرف من خلال البيع وإعادة الإستجار.

- ١١٥ إذا قامت المنشأة، وفقاً لمبدأ الإعتراف في الفقرة ٢١، بالإعتراف بتكلفة استبدال جزء من الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي عندئذ الإعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وإذا لم يكن من الممكن بالنسبة للمنشأة تحديد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم فيه شراؤه أو توليده داخلياً.
- ١١٦ يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل مستحق القبض عند التصرف بالأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وإذا تم تأجيل الدفع للأصل غير الملموس، يتم الإعتراف بشكل أولي بالمقابل الممتثل بسعر النقد الذي تم إعادته. ويتم الإعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل وسعر النقد الذي تم إعادته على أنه إيرادات فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ بشكل يعكس العائد الفعلي على المبلغ مستحق القبض.
- ١١٧ لا يتوقف إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد عندما لا يعد الأصل غير الملموس مستخدماً، إلا إذا تم إستهلاك الأصل بشكل كامل أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

الإفصاح

عام

- ١١٨ يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:
- سواءاً كان العمر المتبقي محدداً أو غير محدد، إذا كان محدد، الأعمار الناقصة أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
 - أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نطق محددة؛
 - إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتركم (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتركمة) في بداية ونهاية الفترة؛
 - بند (بنود) بيان الدخل الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛
 - مطابقة المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مبنية ما يلي:

- الإضافات، مبنية بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال ضم الأعمال؛
- الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات الأخرى.
- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقويم بموجب الفقرات ٦٤، ٧٥ و ٨٥ ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" (ان وجدت)؛

(٤) خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٥) خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (إن وجدت)؛

(٦) أية خسائر تم الإعتراف بها خلال الفترة؛ الإطفاء المعترف به خلال الفترة؛

(٧) صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبي من خلال عملة العرض للمنشأة؛ و

(٨) التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

١١٩ إن فئة أصول غير ملموسة هي عبارة عن مجموعة أصول ذات طبيعة واستعمال متشابهين في عمليات المشروع. ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:

(أ) أسماء الماركات التجارية؛

(ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر؛

(ج) برامج الحاسب الآلي؛

(د) التراخيص والإمتيازات؛

(هـ) حقوق التأليف، والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛

(و) الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية؛ و

(ز) الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

الفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) إلى فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة أكثر لمستخدمي البيانات المالية .

١٢٠ يفسح المشروع عن المعلومات حول الأصول غير الملموسة التي تخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ١١٨ (أ) (٣) إلى (٥).

١٢١ يحتاج معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي في الفترات اللاحقة. وهذا الإفصاح قد ينجم عن تغيرات فيما يلي:

(أ) تقييم العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة؛

(ب) أسلوب الإطفاء؛ أو

(ج) القيم المتبقية.

١٢٢ يجب أن يفسح المشروع عما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف المنشأة العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على المشروع بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر المتبقي للأصل.

(ب) وصف، وبيان بأي أصل فردي غير ملموس مدى للبيانات المالية للمشروع ككل ومبلغه المرحل وفترة الإفشاء المتبقية.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم إمتلاكها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة (انظر الفقرة ٤٤).

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول؛

(٢) مبلغها المرحل؛ و

(٣) لو تم قياسها بعد الاعتراف باستخدام نموذج للتكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبلغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.

(هـ) مبلغ الإلتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة.

١٢٣ عندما يبين المشروع العامل (العوامل) التي لعبت دوراً هاماً في تحديد العمر النافع لأصل غير ملموس، فإن المشروع يأخذ في الاعتبار قائمة العوامل في الفقرة ٩٠.

الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الاعتراف باستخدامها في نموذج إعادة التقييم

١٢٤ إذا رحلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبلغ أعيد تقييمها فانه يتم الإفصاح عما يلي:

(أ) حسب فئة الأصول غير الملموسة:

(١) تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛

(٢) المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمه؛ و

(٣) المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الاعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج للتكلفة في الفقرة ٧٤.

(ب) مبلغ قلص إعادة التقييم المنطبق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مبيناً التغيرات خلال الفترة ولية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛ و

(ج) طريقة و أي افتراضات هامة تطبق في تقدير القيمة العادلة للأصول.

١٢٥ قد يكون من الضروري تجميع فئات الأصول المعاد تقييمها الى فئات أكبر لأغراض الإفصاح. على أنه، لا يتم تجميع الفئات إذا كان من المرجح عن ذلك دمج فئة أصول غير ملموسة تشمل مبالغ تم قياسها بموجب نموذج للتكلفة ونموذج إعادة التقييم.

الإتفاق على البحث والتطوير

١٢٦ يجب ان تلتصق المنشأة عن إجمالي مبلغ الإتفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصرف خلال الفترة.

١٢٧ يشمل الإتفاق على البحث والتطوير كافة الإتفاق الذي يعزى مباشرة لأنشطة البحث او التطوير او (انظر للفقرتين ٦٦-٦٧ من أجل الإرشاد الخاص بهذا النوع من الإتفاق الذي سيتم إدخاله لغرض مطلب الإفصاح في الفقرة ١٢٦).

معلومات أخرى

١٢٨ تشجع المنشأة على، ولكن ليس كمطلب، الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) بيان بأي أصل غير ملموس تم إطفائه كاملاً ولا زال مستصلاً؛ و

(ب) بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي يسيطر عليها المشروع ولكن غير معترف بها كأصول لأنها لم تحقق مقاييس الإعتراف في هذا المحوار أو لأنه تم إبتلاكها أو توليدها قبل ان تصبح نسخة المعيار ٣٨-الأصول غير الملموسة ١٩٩٨ نافذة المفعول.

الأحكام الإنتقالية وتاريخ النفاذ

١٢٩ إذا اختلفت المنشأة، وفقاً للفقرة ٨٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "انماذج الأعمال"، تطبيق المعيار السابق نكره ابتداءً من أي تاريخ قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرات ٧٨-٨٤ منه، فيجب ان ينفى أن تطبق هذا المعيار أيضاً بلأثر مستقبلي من نفس تلك التاريخ. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبالغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمال الإنتاجية لأصولها غير الملموسة المعترف بها. إذا قامت المنشأة، نتيجة لإعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للأصول الإنتاجية للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٣٠ خلافاً لذلك، تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) محاسبة الأصول غير الملموسة المشتراة في انماذج الأعمال التي يكون تاريخ الإنتفاضة لها في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤؛ و

(ب) محاسبة جميع الأصول غير الملموسة الأخرى بلأثر مستقبلي من بداية أول فترة سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. وبالتالي، لا ينبغي على المنشأة تعديل المبالغ المسجل للأصول غير الملموسة المعترف بها في ذلك التاريخ. ولكن تقوم المنشأة، في ذلك التاريخ، بتطبيق هذا المعيار لإعادة تقييم الأعمال الإنتاجية لهذه الأصول غير الملموسة. إذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للأصول الإنتاجية للأصل، يتم محاسبة ذلك التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

١١٣٠ على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرة ٢ للقررات المنوبة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا قامت المنشأة بتطبيق معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ لاكتشاف وتقييم المصادر المعدية لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

عمليات تبادل الأصول المتشابهة

١٣١ إن المتطلب الولد في الفقرتين ١٢٩ و ١٣٠ (ب) لتطبيق هذا المعيار بأثر مستقبلي يعني أنه إذا تم قياس تبادل للأصول قبل تاريخ نفاذ هذا المعيار على أساس المبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه، لا تعيد المنشأة عرض المبلغ المسجل للأصل المشتري لكي تعكس قيمته العادلة في تاريخ الإنمجا بالمراء.

التطبيق المبكر

١٣٢ يتم تشجيع الشركات التي تطبق عليها الفقرة ١٣٠ على تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ المحددة في الفقرة ١٣٠. ولكن إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار قبل تواريخ النفاذ تلك، ينبغي عليها أيضا تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ و معيار المعاسبة الدولي ٣٦ "بخفض قيمة الأصول" (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

سحب معيار المعاسبة الدولي ٣٨ (المصادر في عام ١٩٩٨)

١٣٣ يحل هذا المعيار محل معيار المعاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المصادر عام ١٩٩٨).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٨

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨* "الأصول غير الملموسة" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولكن عارض البروفيسور وينجتون. ويأتي رؤية المعارض بعدد أساس الإحتجاج في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

المسير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
انطوني تي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليمسرينج	
ولرن ملكريجور	
باتريشيا لومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميت	
جيو فردي وينجتون	
تقسومي يامادا	

المحتويات

أساس الاستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول الغير ملموسة

الفقرات	المقدمة
٣-١ إستنتاج	تعريف الأصول المالية غير الملموسة
٥-٤ إستنتاج	قابلية التحديد
١٤-٦ إستنتاج	معلومات حول مباحثات المجلس
٨-٧ إستنتاج	توضيح قابلية التحديد
١٠-٩ إستنتاج	علاقات الصلاء غير التعقدية
١٤-١١ إستنتاج	معايير الاعتراف المبني
٤٦-١٥ إستنتاج	الإستملك كجزء من إجماع الأعمال
٢٥-١٦ إستنتاج	معار الاعتراف بالإحتمالية
١٨-١٧ إستنتاج	معار موثوقية الاعتراف بالقبول
٢٥-١٩ إستنتاج	الإستملك المنفصل
٢٨-٢٦ إستنتاج	الأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٤٦-٢٩ إستنتاج	معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٣٢-٣٠ إستنتاج	دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة
٣٥-٣٣ إستنتاج	نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨
٣٧-٣٦ إستنتاج	الاعتراف بالنفقات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على
٣٨ إستنتاج	أنها مصروف
٣٩ إستنتاج	الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٤١-٤٠ إستنتاج	رأي لجنة معايير المحاسبة الدولي في المصالفة على المعيار ٣٨
٤٢ إستنتاج	الفروق في مقاييس الاعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا والأصول
	غير الملموسة المشترية
٤٤-٤٣ إستنتاج	الاعتراف المبني بالنكفة
٤٦-٤٥ إستنتاج	تطبيق معايير الاعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٧٧-٤٧ إستنتاج	المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة
٥٩-٥٠ إستنتاج	محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة المستمكة في
	عمليات إجماع الأعمال
٥٦-٥٤ إستنتاج	فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة
٥٩-٥٧ إستنتاج	القيمة المتبقية لأصل غير ملموس لمصر إنتاجي محدد
٧٢-٦٠ إستنتاج	الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة
٧٢-٦٦ إستنتاج	العمر الإنتاجي المعيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى
٧٧-٧٣ إستنتاج	محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.
٧٥-٧٤ إستنتاج	عدم الإطفاء
٧٧-٧٦ إستنتاج	عمليات إعادة التقييم
٨٩-٧٨ إستنتاج	مشاريع البحث والتطوير المستمكة في عمليات إجماع الأعمال
٨٢-٨٠ إستنتاج	الاعتراف المبني بشكل منفصل عن الشهرة
٨١-٨٣ إستنتاج	المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير المستمكة في إجماع الأعمال
	والمعترف بها كأصول غير ملموسة
٨٩-٨٥ إستنتاج	النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير المستمكة في إجماع الأعمال
	والمعترف بها كأصول غير ملموسة
١٠٢-٩٠ إستنتاج	الأحكام الانتقالية
١٠٢-١٠١ إستنتاج	التطبيق المبكر
١٠٣ إستنتاج	ملخص التعديلات الرئيسية عن مسودة العرض
١١٠-١٠٤ إستنتاج	تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

أساس الاستنتاجات لمعايير المحاسبة الدولية ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني معيار المحاسبة الدولية ٣٨ كجزء من مشروعه حول عمليات اندماج الأعمال. ولم يكن في نية المجلس إعادة دراسة جميع المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولية ٣٨ كجزء من ذلك المشروع.

وتم لرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ أساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات الخاص به من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش (١) أموراً لم يقم المجلس بدراستها، و(ب) تاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة. وتلك المواد مشمولة في الفقرات المشار إليها بالأرقام والرمز "سابق". ويتم ترقيم الفقرات التي تصف اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته بالرمز "استنتاج".

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ في عام ١٩٩٨. وقد تم تنقيحه من قبل المجلس كجزء من مشروعه المتعلق بعمليات اندماج الأعمال. ويتألف ذلك المشروع من مرحلتين. المرحلة الأولى نتج عنها إصدار المجلس للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "اندماج الأعمال" والنسخ المنقحة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولية ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" في الوقت نفسه. لذلك، لم تكن في نية المجلس إنشاء نتيج معيار المحاسبة الدولية ٣٨ كجزء من المرحلة الأولى من المشروع إعادة دراسة جميع المتطلبات في معيار المحاسبة الدولية ٣٨. وتتعلق التغييرات على معيار المحاسبة الدولية ٣٨ بشكل رئيسي بما يلي:

(أ) فكرة "قبالية التحديد" في ارتباطها بالأصول غير الملموسة؛

(ب) العمر الإنتاجي وإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ج) محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد الإنجاز التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال.

استنتاج ٣ وباستثناء مشاريع البحث والتطوير التي يتم شراؤها في عمليات اندماج الأعمال، لم يقم المجلس بإعادة دراسة المتطلبات الواردة في النسخة السابقة في معيار المحاسبة الدولية ٣٨ حول الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد تم لرفاق النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ أساس استنتاجات يلخص اعتبارات لجنة معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى بعض استنتاجاتها في ذلك المعيار. ومن أجل الملائمة، قام المجلس بدمج مواد في أساس الاستنتاجات هذا من أساس الاستنتاجات السابق الذي يناقش الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (انظر الفقرات "استنتاج ٢٩ -" "استنتاج ٤٦") وتاريخ وضع معيار معين حول الأصول غير الملموسة (انظر الفقرات "استنتاج ١٠٤ -" "استنتاج ١١٠"). إن الآراء المعبر عنها في الفقرات "استنتاج ٢٩ -" "استنتاج ٤٦" والفقرات "استنتاج ١٠٤ -" "استنتاج ١١٠" هي آراء لجنة معايير المحاسبة الدولية.

تعريف الأصول المالية غير الملموسة (الفقرة ٨)

استنتاج ٤ تم تعريف الأصل غير الملموس في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ على أنه "أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي محتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيله للآخرين أو للخدمات الإدارية". ويلغى التعريف في المعيار المنقح متطلب

الإحتفاظ بالأصل للإستخدام في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيرها للأخرين، أو للخدمات الإدارية.

استنتاج ٥ لاحظ المجلس أن السمات الأساسية للأصول غير الملموسة هي:

- (أ) أنها عبارة عن موارد تسيطر عليها المنشأة ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبليـة إلى المنشأة؛
- (ب) أنه لا يوجد لها جوهر مادي؛ و
- (ج) أنها قابلة للتحديد.

وإستنتج المجلس أن الهدف من احتفاظ المنشأة ببند يملك هذه السمات ليس ذو صلة بتصنيفه على أنه أصل غير ملموس، وأن جميع هذه البنود ينبغي أن تكون ضمن نطاق المعيار.

قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

استنتاج ٦ ينبغي أن يكون الأصل غير النقدي الذي ليس له جوهر مادي، بموجب هذا المعيار، كما هو بموجب للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قابلاً للتحديد حتى يلي تعريف الأصل غير الملموس. ولم تعرف للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قابلية للتحديد، ولكنها نصت على أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان الأصل قابلاً للفصل، لكن لم تكن قابلية الفصل تلك شرطاً ضرورياً لقابلية التحديد. وبقتضي المعيار المنقح أن يتم معاملة الأصل على أنه قد حقق معيار قابلية التحديد الوارد في تعريف الأصل غير الملموس عندما يكون قابلاً للفصل، أو عندما ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للفصل عن المنشأة أو عن الحقوق والإلتزامات الأخرى.

معلومات حول مبلحات المجلس

استنتاج ٧ سارع المجلس إلى دراسة مسألة قابلية التحديد كجزء من المرحلة الأولى من مشروعه المتعلق بتنماج الأعمال نتيجة لتغيرات التي حدثت خلال عام ٢٠٠١ على متطلبات المعايير الكندية والأمريكية حول الإعتراف المنفصل بالأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن الأصول غير الملموسة تشمل نسبة متزايدة من أصول العديد من المنشآت، وأنه عادة ما يتم شمل الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، بالرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ "اندماج الأعمال" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تقتضي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة. واتفق المجلس مع الإستنتاج الذي توصلت إليه الهيئات الواضحة للمعايير الكندية والأمريكية بأنه يتم تعزيز الفائدة من البيانات المالية إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال عن الشهرة. لذلك، إستنتج المجلس أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تنشأ من المرحلة الأولى من مشروع اندماج الأعمال ينبغي أن توفر أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

استنتاج ٨ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ووضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، أكد المجلس على وجهة النظر الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأن قابلية التحديد هي سمة تميز من ناحية المفهوم الأصول غير الملموسة الأخرى عن الشهرة. وإستنتج

المجلس أنه من أجل توفير أساساً حاسماً لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، فإنه لا بد من توضيح مفهوم قابلية التحديد أكثر.

توضيح قابلية التحديد (الفقرة ١٢)

استنتاج ٩ استنتج المجلس، وبالإتسجام مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أنه يمكن تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة إذا كان قابلاً للفصل، أي يمكن فصله عن المنشأة وبيعه، أو نقله، أو ترخيصه، أو تجايره، أو مبادلتها. لذلك، وفي سياق الأصول غير الملموسة، تشير قابلية الفصل إلى قابلية التحديد، وينبغي الإعتراف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول غير الملموسة المشتراة في عملية اندماج الأعمال والتي لها تلك السمة على أنها أصول.

استنتاج ١٠ إلا أن المجلس استنتج، وبالإتسجام أيضاً مع الإرشادات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن قابلية الفصل ليست هي المؤشر الوحيد على قابلية التحديد. ولاحظ المجلس أن قيم العديد من الأصول غير الملموسة، وعلى عكس الشهرة، تنشأ من حقوق منقولة قانونياً بموجب عقد أو قانون. وفي حالة الشهرة المشتراة، تنشأ قيمتها من جمع الأصول التي تشكل منشأة مشتركة أو القيمة التي يتم إيجادها عن طريق جمع الأصول من خلال اندماج الأعمال، مثل التجميعات المتوقعة لن تنتج عن المنشآت أو مؤسسات العمل للاندماج. ولاحظ المجلس أنه رغم أن العديد من الأصول غير الملموسة قابلة للفصل وتنشأ من الحقوق التعاقدية - القانونية، تحدد بعض الحقوق التعاقدية - القانونية تنشأ حصص ممتلكات غير قابلة للفصل بسهولة عن المنشأة ككل. على سبيل المثال، وبموجب قوانين بعض الإختصاصات، فإن بعض التراخيص الممنوحة للمنشأة غير قابلة للنقل إلا من خلال بيع المنشأة ككل. واستنتج المجلس أن حقيقة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى هي سمة تميزها عن الشهرة. لذلك، ينبغي الإعتراف بالأصول غير الملموسة التي لها تلك السمة والمشتراة في اندماج الأعمال على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

علاقات العملاء غير التعاقدية (الفقرة ١٦)

استنتاج ١١ نصت للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على ما يلي: "سيطر المنشأة على الأصل إذا كان المنشأة صاحبة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المصادر ذات الصلة وتتمتع بتقيد وصول الآخرين إلى تلك المنافع". ثم أوردت الوثائق المزيد من التفاصيل حيث نصت على أنه "لا يكون عادة المنشأة سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية من علاقات العملاء ولاتهم لتعتبر أن مثل هذه البنود تحقق تعريف الأصول غير الملموسة، في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية العلاقات مع العملاء أو ولاء العملاء للمنشأة، أو طرق أخرى للسيطرة عليها".

استنتاج ١٢ إلا أن مسودة الأمثلة التوضيحية المرفقة لمسودة العرض ٣ "اندماج الأعمال" تنص على أنه "إذا لم تنشأ علاقة العميل المشتراة في اندماج الأعمال من عقد معين، يتم الإعتراف بالعلاقة على أنها أصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا حققت معيار قابلية الفصل. وتقدم معاملات التبادل لنقص الأصل أو أصل مشابه دليلاً على قابلية فصل علاقة العملاء غير التعاقدية ويمكن أن توفر أيضاً معلومات عن أسعار التبادل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تقدير القيمة العادلة". وفي

حين وافق البعض في ردهم على مسودة العرض صوما على استنتاجات المجلس حول تعريف قابلية التحديد، كان البعض الآخر غير متأكد بشأن العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديد ما إذا كانت علاقة الأصول غير المتعلقة قابلة للتحديد، وبين مفهوم السيطرة لتحديد ما إذا كانت العلاقة تحقق تعريف الأصل. إضافة إلى ذلك، اقترح البعض الاعتراف بعلاقات الصلاء غير المتعلقة، بموجب الاقتراح الورود في مسودة العرض، بشكل منفصل إذا تم شراؤها في اندماج الأعمال، ولكن ليس إن تم شراؤها في معاملة منفصلة.

استنتاج ١٣ لاحظ المجلس أن معاملات التبادل لنفس علاقات الصلاء غير المتعلقة أو علاقات الصلاء غير المتعلقة المشابهة تقدم دليلا ليس فقط على أن البند قابل للفصل، ولكن أيضا على أن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتكيفة من تلك العلاقة. وبطريقة مشابهة، إذا قامت المنشأة بشراء علاقة صلاء غير متعلقة بشكل منفصل، فإن وجود معاملة صرف لتلك العلاقة يقدم إثباتا على أن البند قابل للفصل وأن المنشأة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتكيفة من العلاقة. لذلك، فإن العلاقة تحقق تعريف الأصل غير الملموس ويتم الاعتراف بها على هذا الأسس. ولكن في حالة عدم وجود معاملات تبادل لنفس علاقات الصلاء غير المتعلقة أو علاقات الصلاء غير المتعلقة المشابهة، فإن هذه العلاقات المشتراة في اندماج الأعمال لا تحقق عادة تعريف "الأصل غير الملموس" - لأنها غير قابلة للفصل، ولا يمكن للمنشأة أن تثبت أنها تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتكيفة من تلك العلاقة.

استنتاج ١٤ لذلك، قرر المجلس أن يوضح في الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحماية علاقات الصلاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات الصلاء غير المتعلقة أو علاقات الصلاء غير المتعلقة المشابهة (عدا عن تلك التي تكون جزءا من اندماج الأعمال) تقدم دليلا على أن المنشأة قادرة بكل الأحوال على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتكيفة من علاقات الصلاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على أن علاقات الصلاء قابلة للفصل، فإن علاقات الصلاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس.

معايير الاعتراف المبني

استنتاج ١٥ وفقا للمعيار، كما هو الحال في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا، فقط إذا:

- (أ) كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تنسب للأصل إلى المنشأة؛ و
- (ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

ودرس المجلس لثنا نتائج معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تطبيق معايير الاعتراف هذه على الأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال. وتوضح الفقرات "استنتاج ١٦ - استنتاج ٢٥" مناقشات المجلس حول هذا الموضوع.

الإستملاك كجزء من اندماج الأعمال (الفقرات ٣٢-٣٨)

استنتاج ١٦ اقترحت مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أنه يتم دائما تحقيق معايير الاعتراف في الفقرة "استنتاج ١٥"، باستثناء القوي العجلة، للأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال. لذلك، لم يتم تضمين تلك المعايير في مسودة العرض ٣ "اندماج الأعمال".

واقترحت مسودة العرض ٣ أنه ينبغي على المنشأة المشتري الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الإنماج بالشراء بجميع الأصول غير الملموسة للمنشأة المشتراة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٨، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة. وبعد دراسة ردود المجوبين، قرر المجلس ما يلي:

- (أ) الاستمرار باقتراح أن معيار الاعتراف بالإحتمالية يعتبر دائما أنه قد تم إيفائه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إنماج الأعمال؛ و
- (ب) عدم الاستمرار باقتراح أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي دائما توفير معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إنماج الأعمال بموثوقية.

معيار الاعتراف بالإحتمالية

استنتاج ١٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٢٨، لاحظ المجلس أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس تعكس توقعات السوق حول احتمالية تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة المشتري. وبعبارة أخرى، ينعكس تأثير الإحتمالية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس. لذلك، يُنظر دائما إلى معيار الاعتراف بالإحتمالية أنه يتحقق بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة في إنماج الأعمال.

استنتاج ١٨ لاحظ المجلس أن هذا الأمر يسلط الضوء على إندماج الإنسجام العام بين معايير الاعتراف للأصول والإلتزامات الولادة في الإطار (التي تنص على أن البند الذي يلبي تعريف العنصر ينبغي الاعتراف به فقط إذا كان من المحتمل تحقق لية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من أو إلى المنشأة، وكان من الممكن قياس البند بموثوقية) وعمليات قياس القيمة العادلة الذي يقتضيه إنسجام الأعمال مثلا. غير أن المجلس استنتج أن دور الإحتمالية كمعيار للاعتراف في الإطار ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار بعمومية أكثر كجزء من مشروع المفاهيم القادم.

معيار موثوقية الاعتراف بالقياس

استنتاج ١٩ وعند إعداد مسودة العرض، استنتج المجلس أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، ينبغي وجود معلومات كافية للقياس بموثوقية القيمة العادلة للأصل الذي يكون له أساس تعاقدية أو قانونية ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة. وقد عارض المجوبون بشكل علم الاقتراح على أساس أن:

- (أ) قد لا يكون من الممكن دائما إجراء قياس موثوق للقيمة العادلة لأصل يكون له أساس تعاقدية أو قانونية ذو صلة أو يمكن فصله عن المنشأة.
- (ب) لا يوجد افتراض مشابه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأصول الملموسة القابلة للتحديد المشتراة في عملية إنماج أعمال. وبالفعل قرر المجلس عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنماج الأعمال" أن ينقل من معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المبدأ العلم الذي يفيد بأنه يجب على المنشأة المشتري الاعتراف بالأصول الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة، لكن بشرط إمكانية قياسها بموثوقية.

استنتاج ٢٠ بالإضافة إلى ذلك، أجرى المجلس زيارات ميدانية ومناقشات طويلة مستترة خلال فترة استلام الملاحظات بشأن مسودة العرض^{٢٠}. وتم توجيه مجموعة من الأسئلة للمشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطويلة المستترة هدفت إلى تحسين فهم المجلس حول ما إذا من الممكن أن توجد أصول غير نقدية ليس لها جوهر مادي قابلة للفصل أو تنشأ من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى، والتي قد لا يمكن أن يتوفر بشأنها معلومات كافية لقياس قيمتها العادلة بموثوقية.

استنتاج ٢١ وقم المشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطويلة المستترة أمثلة عديدة على أصول غير ملموسة قاموا بشرائها في عمليات إنماج أعمال حديثة والتي من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. على سبيل المثال، يشتري أحد المشاركين حقوق إستلاك الماء كجزء من عملية إنسماج أعمال. وتعتبر هذه الحقوق قيمة جدا للحديد من أصحاب المصانع العاملين في نفس الإختصاص الذي يعمل فيه المشارك - ولا يستطيع أصحاب المصانع إستلاك الماء، وفي حالات عديدة، لا يمكنهم تشغيل مصانعهم بدونهم. وتمتع السلطات المحلية هذه الحقوق بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق، لكن بأعداد محدودة، ولقترات ثابتة (عادة ١٠ سنوات)، قابلة للتجديد أيضا بتكلفة قليلة أو بدون تكلفة على الإطلاق. ولا يتابع هذه الحقوق إلا كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل، لذلك لا يوجد سوق ثانوي في هذه الحقوق. وإذا أعاد صاحب المصنع هذه الحقوق إلى السلطات المحلية، فإنه يحرم من إعادة طلبها. ويناقش المشارك بأنه لا يمكن تقييم هذه الحقوق بشكل منفصل عن أعماله (وبالتالي عن الشهرة) لأن الأعمال ستوقف بدون هذه الحقوق.

استنتاج ٢٢ وبعد دراسة ملاحظات المجاربيين وتجارب المشاركين في الزيارات الميدانية ومناقشات الطاولة المستديرة، استخلص المجلس أنه، وفي بعض الحالات، يمكن أن لا تكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بشكل منفصل عن الشهرة بموثوقية، على الرغم من أن الأصل قليل للتجديد. ولاحظ المجلس، يستثناء ما هو مبين في الفقرة 'استنتاج ٢٥'، أن الأصول غير الملموسة التي لم يتمكن المجاربيون والمشاركون في الزيارات الميدانية ومناقشات الطويلة المستترة من قياس قيمتها العادلة بموثوقية نشأت من:

- (أ) إما من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون غير قابلة للفصل (أي يمكن أن تنقل فقط كجزء من بيع مؤسسة الأعمال ككل)؛ أو
- (ب) لو من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى وتكون قابلة للفصل (يمكن فصلها أو قسمها عن المنشأة وبيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبادلها منفردة أو مع عقد أو أصل أو التزام ذو علاقة)، ولكن دون وجود ساقية أو دليل على معاملات تبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، وبخلاف ذلك يكون تقدير القيمة العادلة معتمدا على متغيرات ليست قابلة للقياس.

استنتاج ٢٣ ورغم ذلك، حافظ المجلس على وجهة نظره التي تعيد بأن فائدة البيانات المالية يتم تعزيزها إذا تم تمييز الأصول غير الملموسة المشتراة في إنماج الأعمال عن الشهرة، وبالأخص نظرا لقرار المجلس اعتبار الشهرة أصلا ليس له عمر إنتاجي محدد ولا يتم إطفائه. كما ظل المجلس قلقا أيضا من أن الإخفاق في تلبية معيار موثوقية الاعتراف بالقياس يمكن إستخدامه بشكل غير مناسب من قبل

^{٢٠} تم إجراء الزيارات الميدانية من بداية شهر كانون الأول ٢٠٠٢ واستمرت حتى بداية نيسان ٢٠٠٣، وشملت أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإجماعات التي غفقت مع ٤٦ شركة في إستراليا وفرنسا والمكسيك واليابان وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة المتحدة. كما شارك أيضا أعضاء وموظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجموعة من مناقشات الطاولة المستديرة مع المحققين والمعدنين والمحاسبين وراعيي المعايير المحاسبية والمنظمين في كندا والولايات المتحدة بشأن قضايا تنفيذ ذاتي ترويجها شركات أمريكا الشمالية خلال التطبيق الأول لبياني المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم ١٤١ إنسماج الأصول ورقم ١٤٢ لشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، ولتسام الدليل الكندي المقابل التي تم إصدارها في حزيران ٢٠٠١.

المنشآت كأساس لعدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة. على سبيل المثال، تقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من المنشأة المشتريّة الاعتراف بالأصل غير الملموس للمنشأة المشتراة بشكل منفصل عن الشهرة في تاريخ الاندماج بالشراء إذا كان من المحتمل تحقق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتريّة، وكان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ولاحظ المجلس عند إعداد مسودة العرض ٣ أنه على الرغم من أن الأصول غير الملموسة تشكل جزء متنامي من أصول عدة منشآت، فإنه غالباً ما تم تضمين تلك (الأصول) المشتراة في عمليات إدماج الأصول في المبلغ المعترف به على أنه شهرة، على الرغم من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ بأنه يجب الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة.

استنتاج ٢٤ وبناءً على ذلك، ورغم أن المجلس قرر عدم الإصرار في الاقتراح الذي يفيد أنه، باستثناء ما يتعلق بالقوى العاملة، يجب دائماً توفير معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في إدماج الأعمال بموثوقية، قرر المجلس أيضاً:

- (أ) التوضيح في الفقرة ٣٥ أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في إدماج الأعمال يمكن أن تقاس عادة بموثوقية كافية لكي يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة. وبالنسبة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإنه عندما تكون هناك مجموعة من النتائج الممكنة باحتمالات مختلفة، يدخل ذلك الشك في قياس القيمة العادلة للأصل، بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- (ب) تضمين في الفقرة ٣٥ افتراض قابل للدحض مفاده أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ويتم شراؤه في إدماج الأعمال قابل للقياس بموثوقية.
- (ج) التوضيح في الفقرة ٣٨ أن الظروف الوحيدة التي من غير الممكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في إدماج الأعمال هو عندما ينشأ الأصل غير الملموس من حقوق قانونية أو تعاقدية أخرى ويكون إما (١) غير قابل للفصل، (٢) أو قابل للفصل لكن ليس هناك سابقة أو دليل على معاملات تبادل لنقص الأصول أو أصول مماثلة، وبخلاف ذلك يعتمد تقدير القيمة العادلة على متغيرات يكون أثرها غير قابل للقياس.
- (د) تضمين متطلب في الفقرة ٦٧(ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ للمنشآت بالإفصاح عن وصف كل أصل يستوفي تعريف الأصل غير الملموس وكان قد تم شراؤه في إدماج الأعمال خلال الفترة لكن لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتقسيمها للسبب وراء عدم إمكانية قياس قيمته العادلة بموثوقية.

استنتاج ٢٥ واقتراح بعض المشاركين في الزيارات الميدانية أنه من غير الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس عندما يكون قابلاً للفصل، إما فقط مع عقد أو أصل أو التزام ذو صلة (أي غير قابل للفصل بشكل منفرد)، وليس هناك سابقة لمعاملات تبادل لنقص الأصول أو أصول مماثلة على أساس مستقل، ولأن البنود ذات الصلة تنتج معاً نقص التكاليف النقدية، يمكن قياس القيمة العادلة لكل منها من خلال التوزيع العشوائي لتلك التكاليف النقدية بين البندين. وقد عارض المجلس أن توفر ظروفا كهذه أساساً لتضمين قيمة الأصل غير الملموس في المبلغ المسجل للشهرة. وبالرغم من ارتباط بعض الأصول غير الملموسة بشكل وثيق بأصول أو التزامات أخرى قابلة للتحديد تباع عادة

كمجموعة واحدة، فإنه لا يزال من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المجموعة بموثوقية. لهذا قرر المجلس أن يشمل التوضيحات التالية في الفقرتين ٣٦ و ٣٧ من المعيار:

(أ) عندما يكون الأصل غير الملموس الذي يتم شراؤه في برنامج الأعمال قابل للفصل لكن فقط مع أصل ملموس أو غير ملموس ذو علاقة، تعترف المنشأة المشتري بمجموعة الأصول كأصل منفرد واحد بشكل منفصل عن الشهرة إذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول في المجموعة غير قليلة للقياس بموثوقية.

(ب) وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة المشتري كأصل واحد بمجموعة من الأصول غير الملموسة المتممة التي تشكل علامة إذا لم تكن القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية. وإذا كانت القيم العادلة المختلفة للأصول المتممة قابلة للقياس بموثوقية، يمكن للمنشأة المشتري أن تعترف بها كأصل منفرد بشكل منفصل عن الشهرة، بشرط أن يكون للأصول المختلفة أسعار إنتاجية مماثلة.

الإستلاك المنفصل (الفقرتان ٢٥ و ٢٦)

استنتاج ٢٦ بعد أن قرر المجلس أن يشمل الفقرات ٢٣ - ٢٨ في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، قرر أيضا أنه بحاجة لدراسة دور الإحتمالية وموثوقية معايير الإعتراف بالقياس للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل.

استنتاج ٢٧ وبالإسجام مع استنتاجه بشأن دور الإحتمالية في الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في برنامج الأعمال، استنتج المجلس أنه يُنظر دائما إلى معيار الإعتراف بالإحتمالية للأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل على أنه يتم استيفؤه. وهذا لأن السعر الذي تُفهمه المنشأة لتشتري بشكل منفصل أصلا غير ملموس يعكس عادة التوقعات حول احتمالية تدفق المبالغ الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل غير الملموس إلى المنشأة. وبمعنى آخر، ينبغي أن تكون الإحتمالية في تكلفة الأصل غير الملموس.

استنتاج ٢٨ استنتج المجلس أيضا أنه عندما يتم شراء الأصل غير الملموس بشكل منفصل مقابل نقد أو أصول نقدية أخرى، ينبغي وجود معلومات كافية لقياس تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق. ولكن قد لا يكون هذا هو الحال عندما يشتمل مقابل الشراء على أصول غير نقدية. لذلك، قرر المجلس أن ينقل إرشادات من النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ توضح أن تكلفة الأصل غير الملموس المشتري بشكل منفصل يمكن قياسها عادة بشكل موثوق، وخصوصا عندما يكون مقابل الشراء عبارة عن نقد أو أصول نقدية أخرى.

الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (الفقرات ٥١-٦٧)

استنتاج ٢٩ يدور الجدل المتعلق بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا حول ما إذا ينبغي وجود:

(أ) مطلب للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا في الميزانية العمومية عند تحقق معايير محددة؛

(ب) مطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أنها مصاريف؛

(ج) مطلب للإعتراف بنفقات جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخليا على أنها مصاريف، مع استثناءات محددة ومعمنة؛ أو

(د) حرية الاختيار بين المعاملات المذكورة في (أ) و(ب) أعلاه.

معلومات عامة حول متطلبات الأصول غير الملموسة المولدة داخليا

إستنتاج ٣٠ قبل إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في عام ١٩٩٨، تم التطرق الى بعض الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (تلك التي تنشأ من نفقات التطوير) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير". وكانت دائما عملية صياغة وتنقيح معيار المحاسبة الدولي ٩ موضع جدل.

إستنتاج ٣١ كانت المتطلبات المقترحة والمعتمدة للإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير والأصول غير الملموسة المولدة داخليا الأخرى كما يلي:

(أ) في العام ١٩٧٨، أقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٩ "محاسبة أنشطة البحث والتطوير". واقتضت الإعتراف بنفقات البحث والتطوير على أنها مصاريف عندما يتم تكديدها. الا اذا كان للمنشأة خيار الإعتراف بالأصل الناشئ من نفقات التطوير عند تلبية معايير معينة.

(ب) في عام ١٩٨٩، اقترحت مسودة العرض إي ٣٢ "تكاليف مقارنة البيانات المالية" الإبقاء على خيار معيار المحاسبة الدولي ٩ الخاص بالإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير إذا تم تلبية مقاييس معينة تحدد ما يلي:

(١) كمعاملة مفضلة، الإعتراف بكافة النفقات على البحث والتطوير كمصروف عندما يتحقق؛ و

(٢) كمعاملة بديلة مسموح بها، الإعتراف بأصل ناجم من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة.

لم يدعم معظم المعلقون على إي ٣٢، المحافظة على خيار معين أو المعاملة المفضلة المقترحة.

(ج) في عام ١٩٩١، اقترحت مسودة العرض إي ٣٧ "تكاليف البحث والتطوير" طلب الإعتراف بالأصل الناجم من نفقات التطوير عندما يتم تلبية مقاييس معينة. وفي عام ١٩٩٣، اعتمد المجلس معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" بناء على مسودة العرض إي ٣٧.

(د) في عام ١٩٩٥ وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٩ - اقترحت مسودة العرض إي ٥٠ - الأصول غير الملموسة طلب الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا عدا عن تلك الناجمة عن نفقات التطوير التي كان معيار المحاسبة الدولي سيغطيها - كأصول عندما يتم تلبية معايير معينة.

(هـ) في عام ١٩٩٧، اقترحت مسودة العرض إي ٦٠ "الأصول غير الملموسة" ما يلي:

(١) الإبقاء على اقتراحات مسودة العرض إي ٥٠ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا؛ ولكن

(٢) توسعة نطاق المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة ليتناول كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا - بما في ذلك تلك الناجمة عن نفقات التطوير.

(و) في عام ١٩٩٨، اعتمد المجلس ما يلي:

(١) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" بناء على مسودة المعيار إي ٦٠، مع بعض التغييرات الطفيفة؛ و

(٢) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج ٣٢ منذ عام ١٩٨٩، كانت رأي الأغلبية في مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعلقين هو أنه يجب أن تكون هناك معاملة واحدة تتطلب أصلاً غير ملموس مواد داخلياً - سواء كانت تصدر من نفقات التطوير أو نفقات أخرى - ليتم الاعتراف بها كأصل عندما يتم تلبية مقاييس اعتراف معينة، وبمراض إزاء عدة لطيفات هذه المعالجة ولكن لا يوجد إجماع واضح على أية معاملة أخرى مفردة.

دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج ٣٣ أسباب عدم الإبقاء على معيار المحاسبة الدولي ٩ كمعيار منفصل:

(أ) يعتقد المجلس أن الأصل غير القابل للتحديد الذي ينجم عن أنشطة البحث والتطوير هو أصل غير ملموس لأن المعرفة هي الناتج الرئيسي لهذه الأنشطة. وبناء على ذلك، يدعم المجلس معالجة نفقات البحث والتطوير بالشكل المماثل لنفقات الأنشطة التي يقصد بها خلق أية أصول أخرى غير ملموسة مولدة داخلياً.

(ب) بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٥٠، التي اقترحت استثناء نفقات البحث والتطوير من نطاقها:

(١) قالوا أنه كان من الصعب أحياناً تحديد ما إذا يجب أن ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٩

أو المعيار المقترح الخاص بالأصول غير الملموسة، و

(٢) لاحظوا الفروقات في المعالجات المحاسبية بين معيار المحاسبة الدولي ٩ واقتراحات

مسودة العرض إي ٥٠، بينما لم يكن هذا قصد المجلس.

إستنتاج ٣٤ دعمت أغلبية كبيرة من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ إجمال نواحي معينة لمعيار المحاسبة الدولي ٩ في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩. ودعمت أقلية من المعلقين على مسودة العرض إي ٦٠ الإبقاء على معيارين منفصلين. وهذه الأقلية دعمت الرأي بأنه يجب التعامل مع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أساس كل حالة لوحدها مع متطلبات منفصلة لمختلف أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وقد قال هؤلاء المعلقون أن مسودة العرض إي ٦٠ اقترحت مقاييس اعتراف كانت عامة جداً لأن تكون فعالة عملياً لكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

إستنتاج ٣٥ رفض المجلس اقتراحاً لتطوير معايير منفصلة (أو متطلبات منفصلة ضمن معيار واحد) لأنواع محددة من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، لأنه كما هو موضح أعلاه يعتقد المجلس أن نفس مقاييس الاعتراف يجب أن تنطبق على كافة أنواع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

نتائج دمج معيار المحاسبة الدولي ٩ مع معيار المحاسبة الدولي ٣٨

إستنتاج ٣٦ تختلف متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٨^٢ الأصول غير الملموسة^٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٩^٢ تكاليف البحث والتطوير^٢ في النواحي الرئيسية التالية:

(أ) حدد معيار المحاسبة الدولي ٩ مبلغ النفقات التي يمكن الاعتراف بها مبدئياً لأصل والناتجة عن نفقات التطوير (أي المبلغ الذي يشكل تكلفة هذا الأصل، بمقدار المبلغ الذي كان يحتمل استرداده من الأصل. وبدلاً من ذلك تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ما يلي:

(١) يجب تجميع كافة النفقات المتحققة عندما يتم تلبية مقاييس الاعتراف حتى يتوفر الأصل للإستخدام وذلك لتكوين تكلفة الأصل؛ و

(٢) يجب أن يقوم المشروع، على الأقل سنوياً، بإجراء اختبار لانخفاض قيمة أصل غير ملموس ليس متوفرًا بعد للإستخدام. وإذا زادت التكلفة المعترف بها للأصل عن مبلّغه

القابل للإسترداد، فإن المشروع يعترف بخسارة الإنخفاض تبعاً لذلك. ويجب عكس خسارة الإنخفاض هذه إذا تم تحقيق شروط عكس خسائر الإنخفاض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

(ب) يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بديلاً مسموحاً به لقياس أصل غير ملموس بمبلغ معاد تقييمه مخصوصاً منه الإطفاء اللاحق وخسائر الإنخفاض اللاحقة. ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي ٩ بهذه المعاملة. على أنه، من غير المحتمل إلى حد كبير وجود سوق نشط (الشرط المطلوب لإعادة تقييم الأصول غير الملموسة) لأصل ناجم عن نقلات التطوير.

(ج) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأخذ في الاعتبار القيم المتبقية عند تحديد المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير ملموس. وقد منع معيار المحاسبة الدولي ٩ أخذ القيم المتبقية في الاعتبار. على أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يحدد مقاييس تجعل من غير المحتمل إلى حد بعيد أن يكون للأصل الناجم من نقلات التطوير قيمة متبقية تزيد عن الصفر.

إستنتاج ٣٧ يعتقد المجلس أنه، من الناحية العملية، من غير المحتمل أنه سينجم عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فروقات من تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٩.

الإعتراف بالنقلات من جميع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على أنها مصروف

إستنتاج ٣٨ يقول أولئك الذين يجنبون الإعتراف بنقلات كافة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك تطوير النقلات) كمصروف ما يلي:

(أ) الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تلبي متطلبات "الإطار" الخاصة بالإعتراف كأصل بسبب ما يلي:

(١) المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا يمكن تمييزها عن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الشهرة المولدة داخلياً؛
و/أو

(٢) من غير الممكن التمييز بشكل موثوق به بين النقلات المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والنقلات المرتبطة بتحسين الشهرة المولدة داخلياً.

(ب) لن تتحقق إمكانية مقارنة البيانات المالية. وهذا يعود إلى أن الحكم الخاص بتحديد ما إذا كان من المحتمل تنفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً هو حكم شخصي جداً لأن ينجم عنه محاسبة مماثلة في ظروف مماثلة.

(ج) ليس من الممكن إجراء تقييم موثوق به للمبلغ الذي يمكن استعادته من أصل غير ملموس مولد داخلياً، ما لم يمكن تحديد قيمته العادلة بالرجوع إلى سوق نشط. وبناء على ذلك، فإن الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً لا يوجد له سوق نشط بمبلغ عدا عن الصفر قد يضلل المستثمرين.

(د) ينجم عن متطلب الإعتراف بأصول غير ملموسة مولدة داخلياً بالتكلفة إذا تم تلبية مقاييس معينة مطلوبات قليلة، إن وجدت، أو معلومات تبتؤية بسبب ما يلي:

(١) إن إظهار الجدوى التقنية أو النجاح التجاري من أجل تلبية مقاييس الإعتراف لا يتحقق بشكل عام حتى يتم الإعتراف بنقلات كبيرة كمصروف. وبناء على ذلك، فإن التكلفة

المعترف بها لأصل غير ملموس مولد داخلياً لن تعكس إجمالي الاتفاق على ذلك الأصل.

(٢) قد لا يكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً أية علاقة من قيمة ذلك الأصل.

(هـ) في بعض البلدان، يتشكك المستخدمون بالمشروع الذي يعترف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

(و) التكاليف المضافة للاحتفاظ بالسجلات اللازمة لتبرير ودعم الإعراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً لا تهرز المنافع.

الإعراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

بإستنتاج ٣٩ يقول أولئك الذين يدعون الإعراف الإجباري للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك تلك الناتجة من نفقات التطوير) عندما يتم تلبية معايير معينة ما يلي:

(أ) إن الإعراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً إذا لبي تعريف الأصل ومقاييس الإعراف بتق مع الإطار. ويمكن للمشروع في بعض الحالات:

(١) تحديد احتمال استلام منافع اقتصادية مستقبلية من أصل غير ملموس مولد داخلياً؛ و

(٢) تميز نفقات هذا الأصل عن نفقات الشهرة المولدة داخلياً.

(ب) لقد كان هناك استثمار على نطاق واسع في الأصول غير الملموسة خلال العقدين الماضيين. وكانت هناك شكوك بأن:

(١) عدم الإعراف بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة في البيانات المالية يشوه قياس أداء المنشأة ولا يتيح إجراء تقييم دقيق للعائدات على الاستثمار في الأصول غير الملموسة؛ و

(٢) إذا لم تتابع المشاريع العائدات على الاستثمارات في الأصول غير الملموسة بشكل أفضل، هناك مخاطرة الإفراط أو الإنخفاض في الاستثمار في الأصول الهامة. والنظام المحاسبي الذي يشجع هذا السلوك سيكون بشكل متزايد علامة غير مناسبة بشكل متزايد لكل من، أغراض الرقابة الداخلية وللأغراض الخارجية.

(ج) توصلت دراسات أبحاث معينة، بشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى وجود صلة بين القيمة-التكلفة لنفقات البحث والتطوير. ووجدت الدراسات أن رسمة نفقات البحث والتطوير تحطي معلومات متطابقة بالقيمة للمستثمرين.

(د) إن حقيقة وجود بعض الشكوك حول قيمة أصل لا تبرر متطلب عدم وجود الإعراف بتكلفة للأصل.

(هـ) يجب أن لا يهم لأغراض الإعراف ما إذا كان قد تم شراء الأصل من الخارج أو تم تطويره داخلياً. وبشكل خاص، يجب أن لا تكون هناك فرصة موازنة محاسبية اعتماداً على ما إذا كان المشروع يقرر تطوير الأصل غير الملموس خارجياً أو تطويره داخلياً.

رأي لجنة معايير المحاسبة الدولي في المصادقة على المعيار ٣٨

إستنتاج ٤٠ إن رأي المجلس - الذي انعكس باستمرار في الإقرارات السابقة للأصول غير ملموسة - هو أنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين المتطلبات لما يلي:

(١) الأصول غير الملموسة المطلوبة خارجياً؛ و

(٢) الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، سواء كانت تنشأ من أنشطة التطوير أو الأنواع الأخرى للأنشطة.

بناء على ذلك، يجب الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخلياً عندما يتم تلبية تعريف ومقاييس الإعتراف للأصل غير الملموس. وقد دعم هذا الرأي كذلك غالبية المطلقين على مسودة العرض إي ٦٠.

إستنتاج ٤١ رفض المجلس اقتراحاً ليندبل مسموح به للإعتراف بالنفقات الخاصة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (بما في ذلك نفقات التطوير) كمصروف في الحال، حتى ولو نجم عن النفقات أصل يلبي مقاييس الإعتراف. ويعتقد المجلس أن الإختيار الحر سيضعف إمكانية مقارنة البيانات المالية وجهود المجلس في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات البديلة في معايير المحاسبة الدولية.

الفرق في مقاييس الإعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة المشتراة

إستنتاج ٤٢ يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مقاييس اعتراف محددة للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً التي تتوسع بالنسبة لمقاييس الإعتراف العامة للأصول غير الملموسة. ويفترض تلبية هذه المقاييس ضمناً عندما تمتلك المنشأة أصلاً غير ملموس. وبناء على ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن تظهر المنشأة أنه تم تلبية هذه المقاييس فقط للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

الإعتراف المبني بالتكلفة

إستنتاج ٤٣ يقول البعض المطلقين على مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ أن مقاييس الإعتراف المقترحة في مسودة العرض إي ٥٠ ومسودة العرض إي ٦٠ كانت مقيدة جداً وتحول دون الإعتراف بالعديد من الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. وبالتحديد اختلفوا مع الإقرارات (مستبقي في معيار المحاسبة الدولي ٣٨) أن:

- (أ) يجب عدم الإعتراف بأصل غير ملموس بمبلغ عدا عن تكلفته، وحتى ولو كان من الممكن تحديد قيمته العادلة بشكل موثوق به؛ و
- (ب) يجب عدم إعادة بيان نفقات أصل غير ملموس لم يتم الإعتراف به كمصروف في الفترات السابقة؛

يحتج المعلقون بأن هذه المبادئ تتعارض *الإطار*، *إستشهدوا* بالفقرة ٨٣ من *الإطار*، الذي يحدد أنه يجب الإعتراف بالبيد الذي يلبي تعريف الأصل إذا، كان من الممكن بين أشياء أخرى قياس تكلفته *أو* قيمته بشكل موثوق به. وقد دعم هؤلاء المطلقين الإعتراف بالأصل غير الملموس - الأصل غير الملموس المولد داخلياً - بقيمته العادلة، إذا أمكن، بين أشياء أخرى قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به.

استنتاج ٤٤ رفض المجلس اقتراحا بالسماح بالإعتراف الأولي بأصل غير ملموس بقيمة العادلة (إلا إذا تم الحصول على الأصل في عملية اندماج أعمال هي عبارة عن شراء، أو مقبل أصل غير مماثل* أو عن طريق هبة حكومية وذلك بسبب ما يلي:

(أ) إن هذا متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦، الممتلكات والمصانع والمعدات. حيث يمنع معيار المحاسبة الدولي الاعتراف الأول لبند من الممتلكات، والمصانع والمعدات (فيما عدا تلك الحالات المعنودة المحددة كما في معيار المحاسبة الدولي ٣٨).

(ب) إن من الصعب تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بصورة موثوقة في غياب سوق نشط. وحيث أن الأسواق النشطة بالمواصفات المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المستبعد جدا وجودها لأصول غير ملموسة منتجة داخليا، فلم يفتتح المجلس بأن من الضروري أن يضع استثناء للمبادئ المطبقة في الاعتراف والقياس الأولي للأصول غير المالية ١

(ج) إن الأغلبية العظمى من المعلقين على المسودة ٥٠ أي ليدت الاعتراف الأولي للأصول غير الملموسة بالتكلفة ومنع إعادة إثبات النفقات المتكبدة على بند غير ملموس تم الاعتراف به مبدئيا كمصرف.

تطبيق معيار الاعتراف للأصول غير الملموسة المولدة داخليا

استنتاج ٤٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة يمنع بشكل محدد الاعتراف بالأصول غير ملموسة بالماركات، والعنوين البارزه، وأسماء الصحف، وقوائم العملاء، وبنود شبيهة في الجوهر التي يتم إنتاجها داخليا. ويعتد المجلس بأن البنود غير الملموسة المنتجة داخليا من هذا النوع من النادر وربما لن تستوفي شروط الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وحتى يتم تجنب أي سوء فهم فقد قرر المجلس أن يقع هذا الاستنتاج في شكل منع صريح.

استنتاج ٤٦ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أيضا بأن النفقات على البحث، والتدريب، والدعاية وبده التشغيل لن ينجح عنها أصل غير ملموس يمكن الاعتراف به في البيانات المالية. وبينما يرى البعض هذه المتطلبات على أنها مفيدة جدا أو حكومية، فإنها مبنية على تفسير المجلس لتطبيق شروط الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وهي تعكس أيضا حقيقة أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد فيما إذا كان هناك موجود غير ملموس يمكن تمييزه عن الشهرة المنتجة داخليا.

المحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة

استنتاج ٤٧ قرر المجلس مبدئيا أنه ينبغي أن يشمل نطاق المرحلة الأولى من مشروع اندماج الأعمال الخاص به دراسة للمحاسبة اللاحقة للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال. ولذلك الغاية، ركز المجلس اهتمامه بشكل أولي على المواضيع الثلاثة التالية:

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات (كما هو منطوق عام ٢٠٠٣) من المنشأ يقبل بند الممتلكات والمصانع والمعدات المشتري مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا اقتصرت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري. وكانت المنشأة مسبقا بقياس هذا الأصل المشتري بالقيمة العادلة ما لم تكن الأصول المتبادلة متشابهة. واستنتج مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي تطبيق نفس معايير القياس على الأصول غير الملموسة المشتراة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية.

(أ) ما إذا كان ينبغي الإستمرار في محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والمشتري في اندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

(ب) ما إذا كان، ونحت أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس المشتري فسي اندماج الأعمال على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد.

(ج) كيف ينبغي محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد (على افتراض وجود مثل هذه الأصل) والمشتري في اندماج الأعمال بعد الإعتراف الأولي.

بإستنتاج ٤٨ إلا أن المجلس قرر، أثناء مناقشته للمواضيع الواردة في الفقرتين (ب) و(ج) في الفقرة "استنتاج ٤٧"، أنه يتم تطبيق أي استنتاجات يتوصل إليها حول تلك المواضيع بشكل متساوي على الأصول غير الملموسة المعترف بها التي يتم الحصول عليها بطريقة أخرى غير اندماج الأعمال. ولاحظ المجلس أن تعديل المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط للأصول غير الملموسة المشتراة في عمليات اندماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في محاسبة الأصول غير الملموسة بالإعتماد على طريقة الحصول عليها. وبالتالي، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تدني مستوى قابلية المقارنة والموثوقية (والتي تعتمد على فكرة العرض الصادق، أي تتم محاسبة المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة). لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي تطبيق أي تعديلات على المتطلبات في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المواضيع في الفقرتين (ب) و(ج) في الفقرة "استنتاج ٤٧" على جميع الأصول غير الملموسة، سواء كانت مولدة داخلياً أم مشتراة بشكل منفصل أو كجزء من عملية اندماج الأعمال.

بإستنتاج ٤٩ وقبل البدء بمناقشاته حول المواضيع المحددة في الفقرة "استنتاج ٤٧"، أشار المجلس إلى التلق الذي عبر عنه البعض، أنه وبسبب عدم الموضوعية المرتبطة بتمييز الشهرة عن الأصول غير الملموسة الأخرى كما في تاريخ الاندماج بالشراء، فإن الفروق بين المعاملة اللاحقة للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى تزيد من احتمالية الخطأ في تصنيف الأصول غير الملموسة في تاريخ الاندماج بالشراء. غير أن المجلس استنتج أن إتباع معيار قابلية الفصل والحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى يوفر أساساً حاسماً بشكل معقول لتحديد الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال والإعتراف بها بشكل منفصل. لذلك، قرر المجلس أن تحليله لمحاسبة الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي كان ينبغي أن ينظر فقط إلى طبيعة تلك الأصول وليس إلى المعاملة اللاحقة للشهرة.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمال الإنتاجية المحددة المستملكة فسي عمليات اندماج الأعمال

بإستنتاج ٥٠ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ تقتضت قياس الأصل غير الملموس بعد الإعتراف الأولي:

- (أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متركم وأي خسائر لتخفيض قيمة مترلكة؛ أو
- (ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة للأصل، المحدد بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متركم لاحق وأي خسائر لتخفيض قيمة مترلكة

لاحقة، وبموجب هذا المنهج، ينبغي أن تتم عمليات إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

ولما كانت الطريقة المستخدمة من المذكور أعلاه، تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إطفاء المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أسس منتظم خلال أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.

إستنتاج ٥٩ لاحظ المجلس أن ما يدعم مطلب إطفاء جميع الأصول غير الملموسة فكرة أنها جميعها قابلة للتحديد وذات أعمار إنتاجية محددة. وبعبارة أخرى مسألة ما إذا كان، وفي ظل أي ظروف، يمكن اعتبار الأصل غير الملموس على أن ذو عمر إنتاجي غير محدد، كان لدى المجلس قضية مهمة لدراستها ألا وهي ما إذا كان التخلي عن المتطلبات أعلاه سيكون مبررا بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتركة في انماج الأعمال التي لها أعمار إنتاجية محددة.

إستنتاج ٥٢ لاحظ المجلس أن أي تخلي عن المتطلبات أعلاه بالنسبة للأصول غير الملموسة التي لها أعمار محددة والمشتراة في انماج الأعمال يؤدي إلى تناقضات في طرق محاسبة الأصول غير الملموسة المعترف بها المبينة بالكامل على أساس الطريقة التي يتم من خلالها الحصول عليها. وبعبارة أخرى، يتم محاسبة البنود المتشابهة بطرق مختلفة. واستنتج المجلس أن إيجاد هذه التناقضات يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول غير الملموسة الخاصة بالمنشأة، بسبب تكملي مستوى قابلية المقارنة والموثوقية.

إستنتاج ٥٣ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي الإستمرار بمحاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة والمشتراة في انماج الأعمال وفقا للمتطلبات السابقة بعد الإعتراف الأولي.

فحص خفض القيمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرة ١١١)

إستنتاج ٥٤ تقتضي النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاءه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما، سواء تم شراؤه في انماج الأعمال أم لا، على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج ٥٥ لاحظ المجلس أن المبلغ القابل للإسترداد للأصل الملموس المضمّر ينبغي قياسه، فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول"، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ولا يرى المجلس أي سبب منطقي يقتضي تحديد المبالغ القابلة للإسترداد لبعض الأصول القابلة للتحديد التي يتم إطفائها خلال فترات طويلة جدا بشكل أكثر انتظاما من الأصول الأخرى القابلة للتحديد التي يتم إطفائها أو إستهلاكها خلال فترات مشابهة. لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد والذي يتم إطفاءه خلال فترة تزيد على ٢٠ عاما فقط عندما يكون هناك مؤشر، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على إمكانية انخفاض قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، قرر المجلس إلغاء المتطلب في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الذي يقتضي بأن يتم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس على الأقل في نهاية كل سنة مالية.

إستنتاج ٥٦ قرر المجلس أيضا أن جميع المتطلبات المتعلقة باختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ينبغي أن تكون مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بدلا من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك، قرر المجلس

نقل المتطلب الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦ وهو أنه ينبغي على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس غير المتوفر بعد للإستخدام في نهاية كل فترة إيلاع سنوي، بغض النظر عما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته أم لا.

القيمة المتبقية للأصل غير ملموس لمر إبتاجي محدد (الفقرة ١٠٠)

إستنتاج ٥٧ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٨، درس المجلس إمكانية الإحتفاظ بالمتطلب الذي يقتضي بفترض أن تكون القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة، ما لم:

- (أ) يكن هناك التزام من طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو
- (ب) كان هناك سوق نشط للأصل:

- (١) كان يمكن تحديد القيمة المتبقية للأصل بالرجوع إلى السوق النشط؛ و
- (٢) وكان من المحتمل وجود مثل هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

إستنتاج ٥٨ لاحظ المجلس أن تعريف القيمة المتبقية في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ (كما تم تعديله من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٦ المنقح عام ٢٠٠٣) اقتضى تقديرها كما لو كان الأصل في العمر والوضع المتوقعين في نهاية العمر الإنتاجي للأصل. لذلك، إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس أقصر من عمره الإقتصادي لأن المنشأة كانت تتوقع أن تباع الأصل قبل نهاية ذلك العمر الإقتصادي، فإن القيمة المتبقية للأصل لا تكون صفراً، بغض النظر عما إذا يتم تلبية الشروط المذكورة في الفقرة ٥٧ (أ) أو (ب).

إستنتاج ٥٩ رغم ذلك، لاحظ المجلس أن متطلب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر ما لم يتم تلبية معايير محددة قد تم شمله في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ كوسيلة لمنع المنشآت من التحايل على المتطلب الوارد في المعيار بإطفاء جميع الأصول غير الملموسة، إن استثناء هذا المتطلب من المعيار المنقح بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد يقدم على نحو مماثل وسيلة للتحايل على متطلب إطفاء هذه الأصول غير الملموسة - فمن خلال الإدعاء بأن القيمة المتبقية لهذا الأصل كانت مساوية أو أكبر من مبلغه المسجل، يمكن للمنشأة تجنب إطفاء الأصل، رغم أن عمره الإنتاجي محدد. وإستنتج المجلس أنه لا ينبغي له، كجزء من مشروع إندماج الأعمال، تعديل معايير السماح للقيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذو العمر المحدد بأن تكون غير الصفر. غير أن المجلس قرر أنه ينبغي معالجة هذه المسألة كجزء من المشروع القادم حول الأصول غير الملموسة.

الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة (الفقرات ٨٨-٦٩)

إستنتاج ٦٠ يقتضي المعيار، بالإتسجام مع الإقرارات الواردة في مسودة عرض التنقيحات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨، أن تتطرق المنشأة للأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل جميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة التي يتوقع أن يولد الأصل خلالها صافي تكافلات نقدية ولردة للمنشأة.

إستنتاج ٦١ لاحظ المجلس أثناء صياغة مسودة العرض والمعايير المنقح أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يرتبط بالتدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بذلك الأصل. ولاحظ المجلس أنه حتى تكون فترة الإطفاء

للأصل غير الملموس صادقة تمثيلها ينبغي أن تعكس عموما ذلك العمر الإنتاجي، وبالتالي، التغيرات النقدية المرتبطة بالأصل. واستنتج المجلس أنه من الممكن أن يكون لدى الإدارة التنية والقدرة على المحافظة على الأصل غير الملموس بحيث لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد ذلك الأصل المحدث صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة. وبعبارة أخرى، يمكن التصور بأن تحليل جميع العوامل ذات الصلة (مثلا العوامل القانونية والتشريعية والتنافسية والاقتصادية وغيرها) يمكن أن تؤدي إلى الإستنتاج بأنه لا يوجد حد منظور للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد أصل غير ملموس محدّد صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة.

إستنتاج ٦٢ على سبيل المثال لاحظ المجلس أن بعض الأصول غير الملموسة تقوم على أساس حقوق قانونية يتم نظها باستمرار وليس لفترات محدّدة. وهكذا، يمكن أن يكون لتلك الأصول تكلفات نقدية مرتبطة بها يمكن توقع استمرارها لعدة سنوات أو حتى لفترة غير محدّدة. واستنتج المجلس أنه إذا كان من المتوقع أن تستمر التكاليف النقدية لفترة محدّدة، فإن العمر الإنتاجي للأصل يكون محدودا بتلك الفترة المحدّدة. لكن إذا كان من المتوقع أن تستمر التكاليف النقدية لفترة غير محدّدة، فإن العمر الإنتاجي يكون غير محدّد.

إستنتاج ٦٣ حدّدت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة بمدة ٢٠ عاما. وأثناء صياغة مسودة العرض والمعيير المنقّح، استنتج المجلس أن هذا الافتراض لا يتسجم مع وجهة النظر التي مفادها بأن فترة الإطفاء للأصل غير الملموس ينبغي أن تعكس عمره الإنتاجي، لتكون صادقة تمثيلها، وبالتالي، التكاليف النقدية المرتبطة بالأصل. لذلك، قرر المجلس أن لا يشمل الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة في المعيار المنقّح حتى لو كان لها أعمار إنتاجية محدّدة.

إستنتاج ٦٤ أيد المجابون على مسودة العرض بشكل عام اقتراح المجلس بأن يلغى الحد الأعلى الافتراضي للعمر الإنتاجي من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وأن يقتضي بدلا من ذلك اعتبار العمر الإنتاجي على أنه غير محدّد عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل غير الملموس صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة. إلا أن بعض المجابين اقترح أن عدم القدرة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل بوضوح ينطبق بالتساوي على العديد من بنود الممتلكات والمصنّعات والمعدات. وعلى الرغم من ذلك، يتعين على المنشآت تحديد الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصنّعات والمعدات تلك وتخصيص مبالغها القابلة للإستهلاك على أساس مننظم خلال تلك الأعمار الإنتاجية. وأشار هؤلاء المجابون أنه لا يوجد سبب منطقي وراء معاملة الأصول غير الملموسة بطريقة مختلفة.

إستنتاج ٦٥ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) يعتبر العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه غير محدّد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ فقط عندما لا يكون هناك، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، حد منظور للفترة الزمنية التي يتوقع أن يولد خلالها الأصل غير الملموس صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة. إن الصعوبات في التحديد الدقيق للعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس لا توفر أساسا لاعتبار ذلك العمر الإنتاجي على أنه غير محدّد.

(ب) بالرغم من أن الأعمار الإنتاجية لكل من الأصول الملموسة وغير الملموسة ترتبط بشكل مباشر بالفترة التي يتوقع خلالها أن تولد صافي تكلفات نقدية واردة للمنشأة، فإن المنفعة المادية

المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس تفرض حداً أعلى على العمر الإنتاجي للأصل. وبعبارة أخرى، لا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل الملموس المنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل.

ولستنتج المجلس أنه لا يمكن اعتبار الأصول الملموسة (عدا الأراضي) على أن لها أعمار إنتاجية غير محددة لأن هناك دائماً حداً منظوراً للمنفعة المادية المتوقعة للمنشأة من الأصل الملموس.

العمر الإنتاجي المقيد بحقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى (الفقرات ٩٤ - ٩٦)

استنتاج ٦٦ أشار المجلس إلى أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى مقيد بمدة تلك الحقوق. ولا يمكن أن يتجاوز العمر الإنتاجي لهذا الأصل مدة تلك الحقوق، وقد يكون أقصر. وبناءً على ذلك، استنتج المجلس أنه أثناء تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الفترة التي تتوقع المنشأة فيها أن تستخدم الأصل غير الملموس، الخاضعة لانتهاء الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى.

استنتاج ٦٧ إلا أن المجلس لاحظ أيضاً أنه يتم عادة نقل هذه الحقوق لفترات محددة يمكن تجديدها. لذلك قام بتراسة ما إذا كان ينبغي افتراض التجديد في تحديد العمر الإنتاجي لهذا الأصل غير الملموس. وأشار المجلس إلى أنه يتم بشكل أولي إصدار بعض أنواع التراخيص لفترات محددة ولكن التجديد يُمنح بشكل روتيني وبتكلفة قليلة، شريطة أن تكون التراخيص متماشية مع القوانين والأنظمة المعمول بها. يتم تداول هذه التراخيص بأسعار تعكس أكثر من الفترة المتبقية، وبالتالي تشير إلى أن التجديد بأقل سعر هو التوقع العام. ولكن التجديد ليس مضموناً للأنواع الأخرى من التراخيص، وحتى لو تم تجديدها، يمكن أن يتم تكبد تكاليف مرتفعة لضمان تجديدها.

استنتاج ٦٨ توصل المجلس إلى أنه بسبب اعتماد الأعمار الإنتاجية لبعض الأصول غير الملموسة، من ناحية اقتصادية، على التجديد والتكاليف المرتبطة بالتجديد، فإن الأعمار الإنتاجية المحددة لتلك الأصول ينبغي أن تعكس التجديد عندما يكون هناك دليل يدعم التجديد بدون تكلفة عالية.

استنتاج ٦٩ أيد المجابون على مسودة العرض عموماً هذا الاستنتاج. وأشار أولئك الذين اعترضوا إلى ما يلي:

(أ) أنه عندما تُعَد فترة التجديد على قرار طرف ثالث وليس فقط على تحقيق المنشأة لشروط محددة، فإنه يؤدي إلى نشوء أصلاً طارئاً لأن قرار الطرف الثالث لا يؤثر فقط على تكلفة التجديد بل أيضاً على احتمالية الحصول عليه. لذلك، ينبغي أن يعكس العمر الإنتاجي للتجديد فقط عندما لا يكون التجديد خاضعاً لموافقة طرف ثالث.

(ب) أن مثل هذا المتطلب لا يتناسب مع الأساس المستخدم لقياس الأصول غير الملموسة في تاريخ اندماج الأعمال، وتحديد علاقات الملاءمات التعاقدية. على سبيل المثال، فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت القيمة المعادلة لعلاقة العمل التعاقدية تشمل المبلغ الذي يعكس احتمالية تجديد العقد.

ويكون لاحتمالية التجديد قيمة عادلة بصرف النظر عن التكاليف المطلوبة للتجديد. وبمعنى هذا أن العمر الإنتاجي لملاقة العميل التعاقدية يمكن أن لا يتسجم مع الأسس المستخدم لتحديد القيمة العادلة للعلاقة.

بإستنتاج ٧٠ فيما يتعلق بالبنيد (أ) أعلاه، لاحظ المجلس أنه إذا كان التجديد من قبل المنشأة خاضعا لموافقة طرف ثالث (مثل الحكومة)، فإن متطلب وجود دليل يدعم قدرة المنشأة على التجديد يلزم المنشأة بتقييم الأثر المحتمل لعلوية موافقة الطرف الثالث على قدرة المنشأة على التجديد. ولا يرى المجلس أي أساس منطقي لتحديد المتطلب بأوضاع لا تخضع فيها الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى لموافقة الأطراف الثالثة.

بإستنتاج ٧١ وفيما يتعلق بالبنيد (ب) أعلاه، لاحظ المجلس ما يلي:

(أ) أن المتطلبات المتعلقة بفترات التجديد تنطبق إلى الظروف التي تكون فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى، بالرغم من أن هذا التجديد يمكن، على سبيل المثال، أن يكون مشروطا بتلبية المنشأة لشروط محددة، أو خاضعا لموافقة طرف ثالث. وتتضمن الفقرة ٩٤ من المعيار على أنه "... ينبغي أن يشمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة (تسم إضافة تأكيد) بدون تكلفة عالية". وتكون الفقرة على تجديد عقد العميل موجودة لدى العميل وليس المنشأة.

(ب) يبدو أن ما يعتبره المجاوبين أصلا غير ملموس ولحد هو، في جوهره، أصلان غير ملموسين - أحدهما يكون عقد العميل والثاني يكون علاقة العميل ذات العلاقة. ويمكن أن تؤثر عمليات التجديد المتوقعة من قبل العميل على القيمة العادلة للأصل غير الملموس لعلاقة العميل، بدلا من القيمة العادلة لعقد العميل. لذلك، لا يتجاوز العمر الإنتاجي لعقد العميل، بموجب المعيار، مدة العقد، ولا تحسب القيمة العادلة لعقد العميل توقعات التجديد من قبل العميل. وبعبارة أخرى، لا يكون العمر الإنتاجي لعقد العميل غير منسجم مع الأسس المستخدم لتحديد قيمته العادلة.

بإستنتاج ٧٢ وعلى كل حال، واستجابة لاقتراحات المجاوبين، شمل المجلس الفقرة ٩٦ في المعيار لتوفير إرشادات إضافية حول الظروف التي ينبغي أن تعتبر فيها المنشأة قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية.

محاسبة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة (الفقرات ١٠٧ - ١١٠)

بإستنتاج ٧٣ انسجما مع الإقتراحات الواردة في مسودة العرض، يمنع المعيار إبطاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة. لذلك، يتم قياس مثل هذه الأصول بعد الإعتراف الأولي بما يلي:

- (أ) بالتكلفة مطروحا منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة؛ أو
- (ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة العادلة المحددة بالرجوع إلى السوق النشط مطروحا منه أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

عدم الإطفاء

إستنتاج ٧٤ أثناء صياغة مسودة العرض والمعيار المنقح، لاحظ المجلس أن العديد من الأصول تعود بمنافع على المنشأة خلال فترات متعددة. والإطفاء هو التخصيص المنتظم لتكلفة الأصل (أو مبلغه الذي تم إعادة تقييمه)، مطروحا منه أي قيمة متبقية، ليتمكن استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المحسدة في ذلك الأصل خلال الوقت. وبالتالي، إذا لم يكن هناك حد منطوق للفترة التي تتوقع فيها المنشأة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المحسدة في الأصل، فإن إطفاء ذلك الأصل خلال، مثلا، قصي فترة محددة عشوائيا لا يكون صافيا تمثيلا. وقد ليد المجليون على مسودة العرض عموما هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٧٥ تبعا لذلك، قرر المجلس أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، بل ينبغي أن تخضع لاختبار انخفاض القيمة بشكل منتظم. ويتم تضمين مناقشات المجلس حول شكل اختبار انخفاض القيمة، بما في ذلك تكرار اختبار انخفاض القيمة، في أساس الإستنتاجات في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وقرر المجلس أيضا اقتضاء عمليات منتظمة لإعادة فحص العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاءه لتحديد ما إذا تستمر الظروف في دعم التقييم الذي مفاده بأن العمر الإنتاجي غير محدد.

عمليات إعادة التقييم

إستنتاج ٧٦ بعد أن قرر أنه لا ينبغي إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة، درس المجلس ما إذا كان ينبغي السماح للمنشأة بتسجيل هذه الأصول بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها. ولم يجد المجلس مبررا منطقيا لمنع تسجيل بعض الأصول غير الملموسة بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها فقط على أساس أنه لا يوجد حد منطوق للفترة التي تتوقع المنشأة خلالها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المحسدة في تلك الأصول.

إستنتاج ٧٧ ونتيجة لذلك، قرر المجلس بأنه ينبغي على المعيار أن يسمح بتسجيل الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة بالمبالغ التي تم إعلانها تقييمها.

مشاريع البحث والتطوير المستملكة في عمليات اندماج الأعمال

إستنتاج ٧٨ درس المجلس المسائل التالية فيما يتعلق بمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ التي يتم شراؤها في اندماج الأعمال:

- (أ) ما إذا كان ينبغي أيضا تطبيق المعايير المقترحة للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ؛
- (ب) المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة؛ و
- (ج) معاملة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة.

وبغية ذكر المعلومات كاملة نورد فيما يلي لثناء مناقشات المجلس حول المسألة الواردة في النقطة (أ)، بالرغم من ورودها في أساس الإستنتاجات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

إستنتاج ٧٩ لم يقر المجلس كجزء من مشروعه حول اندماج الأعمال بإعادة دراسة المتطلبات في النسخة السابقة من

معايير المحاسبة الدولية ٣٨ للبيود غير الملموسة المولدة داخليا ونفقات مرحلة البحث والتطوير لمشروع داخلي. وقرر المجلس أن إعادة دراسة تلك المتطلبات هو خارج نطاق هذا المشروع.

الإعتراف المبني بشكل منفصل عن الشهرة

إستنتاج ٨٠ لاحظ المجلس أن المعيار الولدة في معيار المحاسبة الدولية ٢٢ - اندماج الأعمال - والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ للإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة تطبق على جميع الأصول غير الملموسة، بما في ذلك مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ. لذلك، ووفقا لتلك المعايير، تم الإعتراف بأي بند غير ملموس مشترى في اندماج الأعمال على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة عندما كان قابلا للتحديد ويمكن قياسه بشكل موثوق، وكان من المحتمل تحقق أي منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشتريّة. ولو لم تتحقق تلك المعايير، كانت النفقات على تكلفة ذلك البند، الذي تم شمله في تكلفة الاندماج، جزءا من المبلغ المنسوب إلى الشهرة.

إستنتاج ٨١ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الموجود في معيار المحاسبة الدولية ٢٢ والنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ لاستخدام نفس المعايير لجميع الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال عند تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بتلك الأصول بشكل منفصل عن الشهرة. واستنتج المجلس أن تبني معايير مختلفة يقلل من فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين حول الأصول المشتراة في الاندماج لأن مستوى كلا من قابلية المقارنة والموثوقية يتدنّى. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولية ٣٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ من المنشأة المشتريّة الإعتراف بأي من مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ الخاصة بالمنشأة المشتراة والتي تحقق تعريف الأصل غير الملموس على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة. وسيكون هذا هو الحال عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ تعريف الأصل ويكون قابلا للتحديد، أي قابل للفصل أو ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى.

إستنتاج ٨٢ عبر بعض المجلوبين على مسودة عرض التحديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولية ٣٨ عن مخاوف من أن تطبيق نفس المعايير على جميع الأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال من أجل تقييم ما إذا كان ينبغي الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة بعض مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال بشكل مختلف عن مشاريع مماثلة بدأت داخليا. وأقر المجلس هذه النقطة، ولكنه استنتج أن هذا لا يوفر أساسا لشمّل تلك الأصول غير الملموسة المشتراة ضمن الشهرة. وبدلا من ذلك، يؤكد على ضرورة إعادة دراسة الإستنتاج الولد في المعيار الذي يفيد بأنه لا يمكن أن يوجد الأصل غير الملموس فيما يتعلق بمشروع البحث قيد التنفيذ ويمكن أن يوجد فيما يتعلق بمشروع للتطوير قيد التنفيذ فقط عند تلبية جميع معايير التاجيل في المعيار. وقرر المجلس أن إعادة الدراسة هذه هي خارج نطاق مشروع عمليات اندماج الأعمال الخاص به.

المحاسبة اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير الممتلكة في اندماج الأعمال والمعرّف بها كأصول غير ملموسة

إستنتاج ٨٣ لاحظ المجلس أن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولية ٣٨ اقتضت محاسبة جميع الأصول غير الملموسة بعد الإعتراف الأولي:

(أ) بالتكلفة مطروحا منها أي إطفاء متر لكم وأي خسائر لتخفيض قيمة متر اكمة؛ أو

(ب) بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه، كونه القيمة المعاملة للأصل، المحددة بالرجوع إلى السوق النشط، في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متركم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متركمة لاحقة.

وتشمل مثل هذه الأصول: مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال التي تحقق معايير الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، ومشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل التي تحقق معايير الإعتراف بها كأصل غير ملموس، والأصول غير الملموسة المطورة داخليا المعترف بها الناشئة من التطوير أو مرحلة التطوير في مشروع داخلي.

إستنتاج ٨٤ لم يرى المجلس أي مبرر منطقي لتغيير المنهج الوارد في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الحاصل بتطبيق نفس المتطلبات على المحاسبة لللاحقة لجميع الأصول غير الملموسة المعترف بها. لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والتي تأتي معايير الإعتراف بها على أنها أصل بشكل منفصل عن الشهرة بعد الإعتراف الأولي وفقا للمتطلبات التي تنطبق على المحاسبة لللاحقة للأصول غير الملموسة المعترف بها الأخرى.

النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير المستملكة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصول غير ملموسة (الفقرتان ٤٢ و ٤٣)

إستنتاج ٨٥ يقتضي هذا المعيار فيما يخص النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصل غير ملموس ما يلي:

(أ) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكديدها إذا كانت نفقات بحث؛

(ب) أن يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف عند تكديدها إذا كانت نفقات تطوير لا تلبس معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في الفقرة ٥٧؛ و

(ج) أن يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري إذا كانت نفقات تطوير تلبس معايير الإعتراف في الفقرة ٥٧.

إستنتاج ٨٦ لاحظ المجلس ثناء صياغة هذا المتطلب أن المعاملة المطلوبة بموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للنفقات لللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في اندماج الأعمال والمعترف بها كأصل بشكل منفصل عن الشهرة لم تكن واضحة. واقترح البعض أنه ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي. في حين ناقش آخرون بأن تلك المتطلبات كال مرتبطة بشكل واضح بالإعتراف والقياس الأولي للأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وبذلك، من ذلك، ينبغي تطبيق المتطلبات الواردة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ التي تتناول النفقات اللاحقة. وبموجب تلك المتطلبات، كان سيتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه على أنه مصاريف عند تكديدها إلا إذا:

(أ) كان من المحتمل أن تمكن النفقات الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز معايير أدلة القيمة أصلا؛ و

(ب) كان من الممكن قياس النفقات ونسبها إلى الأصل بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط يتم إضافة النفقات اللاحقة إلى المبلغ المسجل للأصل غير ملموس.

إستنتاج ٨٧ لاحظ المجلس أن هذه الشكوك توجد أيضا في مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة بشكل منفصل والتي حققت المعايير في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ للاعتراف بها كأصل غير ملموس.

إستنتاج ٨٨ أشار المجلس إلى أن تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي على النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في انماج الأعمال والمعترف بها كأصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى معاملة النفقات اللاحقة بشكل غير منسجم مع النفقات اللاحقة على الأصول غير ملموسة الأخرى المعترف بها. إلا أن تطبيق متطلبات النفقات اللاحقة في النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة في انماج الأعمال والمعترف بها على أنها أصول بشكل منفصل عن الشهرة يؤدي إلى محاسبة نفقات البحث والتطوير بشكل مختلف اعتمادا على ما إذا يتم شراء المشروع أو البدء فيه داخليا.

إستنتاج ٨٩ استنتج المجلس أنه إلى حين تسنح له الفرصة لمراجعة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ المتعلقة بنفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي، سيتم توفير معلومات أكثر إفادة لمستخمي البيانات المالية للمنشأة إذا تم محاسبة جميع هذه النفقات بشكل منسجم. ويتضمن هذا النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري بشكل منفصل والذي يحقق المعايير الواردة في المعيار للاعتراف بها كأصل غير ملموس.

الأحكام الانتقالية (الفقرات ١٢٩ - ١٣٢)

إستنتاج ٩٠ إذا اختارت المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ابتداء من أي تاريخ يسبق تواريخ النفاذ المحددة في المعيار المذكور لقاء، ينبغي عليها أيضا تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بأثر مستقبلي من نفس ذلك التاريخ. وخلافا لذلك، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ على محاسبة الأصول غير ملموسة المشتراة في عمليات انماج الأعمال والتي يكون تاريخ الانتقالية لها في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤، وعلى محاسبة جميع الأصول غير ملموسة الأخرى بأثر مستقبلي من بداية أول فترة إبلاغ سنوية تبدأ في أو بعد ٣١ آذار ٢٠٠٤. ويقتضي أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٨ من المنشأة، عند التطبيق الأولي، أن تعيد تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير ملموسة. وإذا قامت المنشأة، نتيجة إعادة التقييم ذلك، بتغيير تقييمها للعمر الإنتاجي للأصل، يتم محاسبة التغير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ - السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

إستنتاج ٩١ تم التطرق إلى مناقشات المجلس حول القضايا الانتقالية المتعلقة بالإعتراف الأولي بالأصول غير ملموسة المشتراة في عمليات انماج الأعمال واختيار انخفاض قيمة الأصول غير ملموسة في أسس الإستنتاجات الخاص بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ وأسس الإستنتاجات الخاص بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، على التوالي.

إستنتاج ٩٢ أثناء وضع المتطلبات المحددة في الفقرة "إستنتاج ٩٠"، درس المجلس المسائل الثلاث التالية:

(أ) هل ينبغي الاستمرار في تحديد الأعمار الإنتاجية وطريقة محاسبة الأصول غير ملموسة المعترف بها مبدقا في تاريخ نفاذ المعيار وفقا للمتطلبات في النسخة السابقة من معيار

المحاسبة الدولي ٣٨ (أي من خلال الإطفاء خلال أقصى فترة افتراضية مدتها ٢٠ سنة)، أو
وفقا للمتطلبات في المعيار المنقح؟

(ب) إذا تم تطبيق المعيار لمنح على الأصول غير الملموسة المعترف بها مسبقا في تاريخ نفاذه،
فهل ينبغي الاعتراف بإثر إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس نتيجة للتطبيق
الأولي للمعيار بإثر رجعي أو أثر مستقبلي؟

(ج) هل ينبغي أن يطلب من المنشآت تطبيق المتطلبات الواردة في المعيار المتعلقة بالنفقات اللاحقة
على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري المعترف به كإصل غير ملموس بإثر رجعي
على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح؟

إستنتاج ٩٣ فيما يتعلق بالمسألة الأولى أعلاه، أشار المجلس إلى إستنتاجه السابق بأن الطريقة المحاسبية الأكثر
صفقا من حيث التمثيل فيما يخص الأصول غير الملموسة هو إطفاء تلك الأصول ذات الأعمار
الإنتاجية المحددة خلال أعمارها الإنتاجية دون وجود حد لفترة الإطفاء، وليس إطفاء تلك الأصول ذات
الأعمار الإنتاجية غير المحددة. وبالتالي إستنتج المجلس أن مستوى موثوقية وقابلية المقارنة للبيانات
المالية يتدنّى إذا لم يتم تطبيق المعيار على الأصول غير الملموسة المعترف بها قبل تاريخ نفاذه.

إستنتاج ٩٤ وبالنسبة للمسألة الثانية، لاحظ المجلس أنه يُنظر إلى إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل في مختلف
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وليس تغيير في السياسة
المحاسبية. على سبيل المثال، ووفقا للمعيار، وكذلك وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي
٣٨، إذا كان التقدير الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع للأصل غير الملموس مختلف بشكل كبير عن
التقديرات السابقة، ينبغي محاسبة التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة
الدولي ٨. ويتضمن معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة التغيير في التقدير المحاسبي بإثر مستقبلي من
خلال شمل أثر التغيير في حساب الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير في التقدير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير في التقدير يؤثر على كليهما.

إستنتاج ٩٥ وعلى نحو مماثل، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات، إذا كان التقدير
الجديد للعمر الإنتاجي المتوقع لبند الممتلكات والمصانع والمعدات يختلف بشكل كبير عن التقديرات
السابقة، ينبغي محاسبة التغيير بإثر مستقبلي من خلال تحديد مصروف الإستهلاك للفترات الحالية
والمستقبلية.

إستنتاج ٩٦ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي للنتج عن التطبيق الأولي لمعيار
المحاسبة الدولي ٣٨، بما في ذلك إعادة التقييم من عمر إنتاجي محدد إلى عمر إنتاجي غير محدد، على
أنه تغيير في التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، ينبغي الاعتراف بإثر هذا التغيير بإثر مستقبلي.

إستنتاج ٩٧ درس المجلس وجهة النظر التي تفيد بأن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لقضت معاملة
الأصول غير الملموسة على أن لها عمرا إنتاجيا محددا، فإن التغيير إلى تقييم العمر الإنتاجي غير
المحدد للأصل غير الملموس يمثل تغييرا في السياسة المحاسبية، وليس تغييرا في التقدير المحاسبي.
ولستنتج المجلس أنه حتى لو كان الحال كذلك ينبغي محاسبة إعادة تقييم العمر الإنتاجي بإثر مستقبلي.
وهذا لأن التطبيق بإثر رجعي يقتضي من المنشأة أن تحدد، في نهاية كل فترة إبلاغ قبل تاريخ نفاذ
المعيار، ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدد. ويتضمن مثل هذا التقييم من

المنشأة القيام بتقديرات كان من الممكن القيام بها في تاريخ سابق، وبالتالي تنشأ مشكلة فيما يتعلق بدور الفهم التحليلي، وتحتد، ما إذا كان ينبغي شمل منفعة الفهم التحليلي أو استئناؤها من تلك التقديرات، وإذا تم استئناؤها، كيف يمكن فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الأخرى الموجودة في التاريخ الذي تتطلب فيه التقديرات.

استنتاج ٩٨ بالنسبة للمسألة الثالثة، وكما هو مشار إليه في الفقرة استنتاج ٨٦، لم يكن من الواضح ما إذا اقتضت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ محاسبة النفقات اللاحقة على مشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها كحصول غير ملموسة:

(أ) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص نفقات البحث أو التطوير أو مرحلة البحث أو التطوير لمشروع داخلي؛ أو

(ب) وفقاً لمتطلباتها فيما يخص النفقات اللاحقة على الأصل غير الملموس بعد شرائه أو إتمامه.

واستنتج المجلس أن النفقات اللاحقة على مشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتري والتي تم رسميتها بموجب البند (ب) أعلاه قبل تاريخ نفاذ المعيار كان يمكن عدم رسميتها لو كان قد تم تطبيق المعيار عند تكبد النفقات اللاحقة. وهذا لأن المعيار يقتضي رسملة هذه النفقات كأصل غير ملموس فقط عندما تكون عبارة عن نفقات تطوير ويتم تلبية جميع معايير التأجيل. ومن وجهة نظر المجلس، تمثل تلك المعايير درجة اعتراف أعلى من البند (ب) أعلاه.

استنتاج ٩٩ وبالتالي يمكن أن يؤدي التطبيق بلأثر رجعي للمعيار المنقح على النفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة التي يتم تكبدها قبل تاريخ نفاذ المعيار إلى عكس النفقات التي تم رسميتها مسبقاً. ويمكن طلب مثل هذا العكس لو أن النفقات كانت نفقات بحث، أو كانت نفقات تطوير ولم يتم تلبية معيار واحد أو أكثر من معايير التأجيل في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات. واستنتج المجلس أن تحتد ما إذا تم تلبية معايير التأجيل، في الوقت الذي تم فيه تكبد النفقات اللاحقة، يثير نفس مسائل الفهم التحليلي التي تم مناقشتها في الفقرة استنتاج ٩٧: حيث يقتضي إجراء تقييمات في تاريخ سابق، ويؤدي بالتالي إلى مشاكل فيما يتعلق بكيفية فصل أثر الفهم التحليلي عن العوامل الموجودة في تاريخ التقييم. إضافة إلى ذلك، قد يكون من المستحيل في العديد من الحالات إجراء هذه التقييمات: إذ من الممكن أن لا تكون المعلومات المطلوبة موجودة أو لم يعد من الممكن الحصول عليها.

استنتاج ١٠٠ لذلك قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيق متطلبات المعيار للنفقات اللاحقة لمشاريع البحث والتطوير قيد التنفيذ المشتراة والمعترف بها على أنها أصول غير ملموسة بلأثر رجعي على النفقات المتكبدة قبل تاريخ نفاذ المعيار المنقح. ولئلا المجلس إلى أن أي مبالغ مشمولة سابقاً في المبلغ المسجل لمثل هذا الأصل يمكن، في أي حال، أن تخضع لمتطلبات اختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

التطبيق المبكر (الفقرة ١٣٢)

استنتاج ١٠١ لئلا المجلس إلى أن موضوع أي معيار يعكس رأيه بأن تطبيق المعيار سيؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة أو أدائها أو تدفقاتها النقدية. وعلى ذلك الأسس، يُسمح للمنشآت، ويتم بالفعل تشجيعها، على تطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه. إلا أن المجلس درس

أيضا التأكيد على أن السماح بتطبيق المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه من المحتمل أن يضعف من قابلية المقارنة بين المنشآت في الفترة (الفترات) التي تؤدي إلى تاريخ النفاذ ذلك، ويكون له أثر توفير خيار معين للمنشآت.

استنتاج ١٠٢ استنتج المجلس أن المنفعة من توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول المركز المالي للمنشأة وأدائها من خلال السماح بالتطبيق المبكر للمعيار تفوق سلبيات التكني المحتمل لمستوى قابلية المقارنة. لذلك، يتم تشجيع المنشآت على تطبيق متطلبات المعيار المنقح قبل تاريخ نفاذه، شريطة تطبيقها أيضا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ ومعيير المحاسبة الدولي ٣٦ (كما هو منقح عام ٢٠٠٤) في نفس الوقت.

ملخص التغيرات الرئيسية عن مسودة العرض

استنتاج ١٠٣ فيما يلي الاختلافات الرئيسية عن مسودة عرض التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

(أ) يشمل المعيار إرشادات إضافية توضح العلاقة بين معيار قابلية الفصل لتحديث ما إذا كانت علاقة العميل غير التعاقدية قابلة للتحديد، ومفهوم السيطرة لتحديد ما إذا تليي العلاقة تعريف الأصل. ويوضح المعيار، على وجه التحديد، أنه في حالة عدم وجود حقوق قانونية لحياسة علاقات العملاء، فإن معاملات التبادل لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية أو لعلاقات العملاء غير التعاقدية المماثلة (باستثناء تلك التي هي جزء من عملية اندماج الأعمال) تقدم دليلا على أن المنشأة قادرة رغم ذلك على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من علاقات العملاء. ولأن معاملات التبادل هذه تقدم أيضا دليلا على أن علاقات العملاء قابلة للفصل، فإن علاقات العملاء تحقق تعريف الأصل غير الملموس لنظر الفقرات ١١ - استنتاج ١١ - استنتاج ١٤).

(ب) اقترحت مسودة العرض أنه، باستثناء القوى العاملة، ينبغي الاعتراف دائما بالأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال بشكل منفصل عن الشهرة، وكان هناك افتراض بأن المعلومات الكافية تكون متوفرة دائما من أجل قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وبمنص المعيار على أن القيمة العادلة للأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال يمكن عزاء قياسها بموثوقية كافية لتكون مؤهلة للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة. وإذا كان للأصل غير الملموس المشتري في اندماج الأعمال عمر إنتاجي محدد، فإن هناك افتراضا قايلا للنقص بأنه يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق (انظر الفقرات ١٦ - استنتاج ٢٥).

(ج) اقترحت مسودة العرض، في حين يقتضي المعيار، بأنه لا ينبغي أن يتجاوز العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الناشئ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى مدة تلك الحقوق. ولكن إذا كان يتم نقل الحقوق لمدة محددة يمكن تجديدها، ينبغي أن يشتمل العمر الإنتاجي على فترة (فترات) لتجديد فقط إذا كان هناك دليل يدعم التجديد من قبل المنشأة بدون تكلفة عالية. وتم شمل إرشادات إضافية في المعيار لتوضيح الظروف التي ينبغي فيها أن تُعتبر المنشأة أنها قادرة على تجديد الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى بدون تكلفة عالية (انظر الفقرات ٦٦ - استنتاج ٧٢).

تاريخ تطور المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة

إستنتاج ١٠٤ نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة بيان مبادئ للأصول غير الملموسة في يناير ١٩٩٤ ومسودة العرض أي ٥٠ "الأصول غير الملموسة" في يونيو ١٩٩٥، وقد كانت المبادئ في كلا الوثيقتين متسقة قدر الإمكان مع المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، كما تأثر المبادئ التي حد كيرر بالقرارات التي تم التوصل إليها في عام ١٩٩٣ أثناء إجراء التعديلات على معالجة تكاليف البحث والتطوير والشهرة.

إستنتاج ١٠٥ استلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تطليق على مسودة العرض أي ٥٠ من قُتر من ٢٠ بلدا، وقد بينت كتب التعليقات على مسودة العرض أي ٥٠ أن الإقتراح لفترة الإطفاء للأصول غير الملموسة - حد أعلى مقداره ٢٠ سنة لكافة الأصول غير الملموسة تقريبا كما هو مطلوب للشهرة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢- (محل ١٩٩٣) قد أثر جدلا كبيرا أو خفل اهتماما بشأن القبول للعالم للمعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة، وقد نظر المجلس في حلول بديلة وتوصل في مارس ١٩٩٦ إلى أنه إذا أمكن تطوير اختبار لانتخفاض القيمة موثوق به بشكل كافٍ فإنه يمكن للمجلس اقتراح حذف الحد الأعلى البالغ ٢٠ سنة لفترة الإطفاء لكل من الأصول غير الملموسة والشهرة.

إستنتاج ١٠٦ في أغسطس ١٩٩٧ نشر المجلس فقرات لمعاملات محلة للأصول غير الملموسة والشهرة في مسودة العرض أي ٦٠ "الأصول غير الملموسة"، ومسودة العرض أي ٦١ "دمج منشآت الأعمال"، وهذا تبع نشر مسودة العرض ٦١ "دمج منشآت الأعمال"، وهذا تبع نشر مسودة العرض أي ٥٥ "انتخفاض قيمة الأصول" في مايو ١٩٩٧ التي قدمت فقرات مفصلة لإختبار القيمة.

إستنتاج ١٠٧ اقترحت مسودة العرض أي ٦٠ تغييرات أساسية في الإقتراحات الواردة في مسودة العرض أي ٥٢:
(أ) كما تم إيضاحه أعلاه، فقرات محلة لإطفاء الأصول غير الملموسة؛ و

(ب) دمج المتطلبات المتعلقة بكافة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا في معيار واحد، وهذا يعني إدخال نواحي معينة من معيار المحاسبة الدولي ٩، تكاليف البحث والتطوير في المعيار المقترح حول الأصول غير الملموسة وسحب معيار المحاسبة الدولي ٩.

إستنتاج ١٠٨ بين التغييرات المقترحة الأخرى اقترحت مسودة العرض أي ٦١ إجراء تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لجعل متطلبات إطفاء الشهرة تتسق مع المتطلبات المقترحة للأصول غير الملموسة.

إستنتاج ١٠٩ استلم المجلس حوالي ١٠٠ كتاب تطليق على مسودة العرض أي ٦٢ ومسودة العرض أي ٦١ من أكثر من ٢٠ بلدا، وقد دعم غالبية المعلقين معظم الإقتراحات في مسودة العرض أي ٦٠ ومسودة العرض أي ٦١ بالرغم من أن بعض الإقتراحات أثارت نقاشا كبيرا، وقد دعم معظم المعلقين على مسودة العرض أي ٥٥ الإقتراحات الخاصة باختبارات انتخفاض القيمة.

إستنتاج ١١٠ بعد النظر في التعليقات التي تم استلامها حول مسودات العرض أي ٥٥، أي ٦٠، أي ٦١ اعتمد المجلس:

- (أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انتخفاض قيمة الأصول" (أبريل ١٩٩٨)؛
- (ب) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (يوليو ١٩٩٨)؛
- (ج) معيار المحاسبة الدولي ٢٢ للمحل "إتماج الأعمال" (يوليو ١٩٩٨)؛ و
- (د) سحب معيار المحاسبة الدولي ٩ "تكاليف البحث والتطوير" (يوليو ١٩٩٨).

الآراء المعارضة

اعتراض جيوغري ولينجتون

أراء ١ يعترض البروفسور ولينجتون على موضوع هذا المعيار لأنه لا يقتضي صراحة تطبيق معيار الاعتراف بالإحتمالية لولرد في الفقرة ٢١(أ) على الأصول غير الملموسة المشتراة في انسجام الأعمال، بالرغم من أنها تنطبق على جميع الأصول غير الملموسة الأخرى.

أراء ٢ وسبب هذا (الفقرتان ٢٢ و "استنتاج ١٧") هو أن القيمة العادلة هي القياس المطلوب عند شراء أصل غير ملموس كجزء من اندماج الأعمال، وأن القيمة العادلة تشمل تقييمات الإحتمالية. ولا يعتقد البروفسور ولينجتون أن الإطار يعيق إمكانية إجراء اختبار اعتراف سابق على أسس الإحتمالية، حتى عندما يكون الاعتراف باللاحق بالقيمة العادلة. إضافة إلى ذلك، يمكن أن يختلف تطبيق الإحتمالية لأغراض الاعتراف: على سبيل المثال، يمكن أن يكون معيار "مرجح الحدوث أكثر من عدم حدوثه" هو المعيار المستخدم في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"، بدلا من منهج "القيمة المتوقعة" المستخدم في قياس القيمة العادلة.

أراء ٣ وتبين الفقرة "استنتاج ١٨" عدم الإنسجام هذا بين معايير الاعتراف في الإطار والقيم العادلة. ومن وجهة نظر البروفسور ولينجتون، ينبغي حل مسألة عدم الإنسجام قبل تغيير معايير الاعتراف للأصول غير الملموسة المشتراة في اندماج الأعمال.

معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لكنها ليست جزء منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

يصف كل من الأمثلة التالية أصلا غير ملموس مشترى، والظروف والعلاقات المحيطة بتحديد عمره الإنتاجي، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

المثال ١: قائمة عملاء مشتراة

تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة في القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ويمكن إطفاء قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة لعمرها الإنتاجي، مثلا ١٨ شهرا. بالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوي إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة في المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتركة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين في تلك القائمة في تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة قائمة العملاء.

المثال ٢: براءة مشتراة تنتهي خلال ١٥ عاما

يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة مصدرا لتكلفت نقدية واردة صافية لمدة ١٥ عاما على الأقل. ولدى المنشأة التزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتتوي المنشأة ببيع البراءة خلال ٥ سنوات.

ويمكن إطفاء البراءة خلال مدة ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجي لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساموي القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة في تاريخ شرائها. ويمكن أيضا مراجعة البراءة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٣: حقوق مؤلف مشتراة ذات عمر قانوني متبقي مدته ٥٠ عاما

يتم تطيل عادات العملاء وتجاهلت السوق دليلا على أن المواد المحمية بحقوق المؤلف ستولد تكلفت نقدية واردة صافية لمدة ٣٠ عاما فقط.

ويمكن إطفاء حقوق المؤلف خلال عمرها الإنتاجي المقدّر بـ ٣٠ عاما. ويمكن أيضا مراجعة حقوق المؤلف فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال تقييم في كل تاريخ إبلاغ ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٤: ترخيص بث مشطرى ينتهي خلال خمس سنوات

يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها و التزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث انعماج بالشراء. وتتوي المنشأة للامامجة أن تجدد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الألة قدرتها على ذلك. تاريخيا، لم يكن هناك أي اعتراض صارم على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة في البث بتقنية أخرى في أي وقت في المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم في التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يمكن إطفاء الترخيص حتى يتم تحديد عمره الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبار انخفاض قيمة الترخيص وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ سنويا وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمته.

المثال ٥: ترخيص البث في المثال ٤

تقرر سلطة الترخيص لاحقا بأنها لن تقوم بتجديد ترخيص البث بعد الآن، ولكنها ستلأل على التراخيص. وفي الوقت الذي يتم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص في المساهمة في التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهي الترخيص.

ولأنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجي لا يعد غير محدد. وبالتالي، يتم إطفاء الترخيص المشطرى خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٣ سنوات ويتم اختباراه مباشرة فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

المثال ٦: سلطة خطوط جوية مشتراة بين مدينتين أوروبيتين تنتهي خلال ثلاث سنوات

يمكن تجديد سلطة الخطوط كل خمس سنوات، وتتوي المنشأة الدامجة أن تلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتيني منح تجديدات سلطة الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخيا عندما التزمت شركة الخطوط الجوية بالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة الدامجة تقديم الخدمات لفترة غير محددة بين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتية الداعة ذات العلاقة (بوابات المطار، والمنافذ، وإيجارات مرافق مباني المطار) في مكانها في تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك سلطة الخطوط. ويدعم تحليل الطلب والتدفقات النقدية تلك الإقراضات.

ولأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة الدامجة على الإستمرار في تقديم الخدمة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بسلطة الخطوط على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد. لذلك، لا يتم إطفاء سلطة الخطوط حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٧: العلامة التجارية المشتراة المستخدمة لتحديد وتمييز المنتج الاستهلاكي الرئيسي الذي استحوذ على الحصة الرئيسية في السوق في السنوات الثمانية الماضية

تملك العلامة التجارية عمرا قانونيا متبقيا مدته ٥ سنوات ولكنه قابل للتجديد كل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتتوي المنشأة الدامجة تجديد العلامة التجارية بشكل مستمر وتدعم الألة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل (١) دراسات دورة حياة المنتج، (٢) اتجاهات السوق والاتجاهات التنافسية والبيئية، و(٣) فرص توسيع العلامة، دليلا على أن منتج العلامة التجارية سيولد تكلفات نقدية واردة صافية للمنشأة الدامجة لفترة غير محددة.

ويمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم في التكاليف النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم إطفاء العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمرها الإنتاجي على أنه محدد. ويمكن أن يتم اختبارها فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٨: العلامة التجارية المشتراة قبل ١٠ سنوات والتي تميز منتج استهلاكي رئيسي

اعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجي غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تكلفات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخرا إلى السوق وسقطت من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التكاليف النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% في المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج في توليد التكاليف النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

ونتيجة لانخفاض المقدّر في التكاليف النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدّر للعلامة التجارية هو أقل من مبلغها المسجل، ويتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمرا إنتاجيا غير محدد، فإنه لا يتم إطفائها ولكن يتم اختبار انخفاض قيمتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ بشكل سنوي وإذا ما كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمتها.

المثال ٩: العلامة التجارية لخط من المنتجات التي تم شراؤها قبل عدة سنوات في اندماج الأعمال

في وقت اندماج الأعمال، كانت المنشأة المشتراة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاما مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التي تحمل العلامة. وفي تاريخ الاندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشتري الإستمرار في إنتاج الخط ولشراء تحليل لحوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التي تساهم فيها العلامة التجارية في التكاليف النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم يتم المنشأة المشتري بإطفاء العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخرا إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

ولأنه لم يعد يُعتبر أن العمر الإنتاجي للعلامة التجارية غير محدد، يتم اختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص انخفاض القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ ويتم إطفائه خلال عمره الإنتاجي المتبقي ومدته ٤ سنوات.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستقبلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ مع محتويات النسخة الحالية منه. وتعمل الفقرات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من اختلاف الإرشادات.

الفقرة الحالية في المعيار ٣٨	الفقرة المستقبلية في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨	الفقرة المستقبلية في المعيار ٣٨	الفقرة الحالية في المعيار ٣٨	الفقرة المستقبلية في المعيار ٣٨
٧٠	٥٨	٤٠	٢٩	١	الهدف
٧١	٥٩	٤١	٣٠	٢	١
٢١، ١٨	٦٠	٣٤	٣١	٣	٢
٢٠	٦١	لا يوجد	٣٢	٤	٣
٢٠	٦٢	٤٤	٣٣	٥	٤
٧٤، ٧٢	٦٣	٤٧-٤٥	٣٤	٦	٥
٧٥، ٧٢	٦٤	٤٧-٤٥	٣٥	٧	٦
٧٦	٦٥	٤٨	٣٦	٨	٧
٧٧	٦٦	٤٠	٣٧	٩	٨
٧٨	٦٧	٥٠	٣٨	١٠	٩
٧٩	٦٨	٥١	٣٩	١١	١٠
٨٠	٦٩	٥٢	٤٠	١٢	١١
٧٢	٧٠	٥٣	٤١	١٢	١٢
٧٣	٧١	٥٤	٤٢	١٣	١٣
٨١	٧٢	٥٥	٤٣	١٤	١٤
٨٢	٧٣	٥٦	٤٤	١٥	١٥
٤٠	٧٤	٥٧	٤٥	١٦	١٦
٥٠	٧٥	٥٨	٤٦	١٧	١٧
٥١	٧٦	٥٩	٤٧	١٨	١٨
٨٦	٧٧	٦٠	٤٨	٢١	١٩
٨٧	٧٨	٦١	٤٩	٢٢	٢٠
٩٧	٧٩	٦٢	٥٠	٣٣، ٢٥، ٢٣	٢١
٩٠	٨٠	٦٣	٥١	٢٤	٢٢
٩٢	٨١	٦٤	٥٢	٢٦	٢٣
لا يوجد	٨٢	٦٥	٥٣	٢٨، ٢٧	٢٤
لا يوجد	٨٣	٦٦	٥٤	٢٢	٢٥
٩٣	٨٤	٦٧	٥٥	لا يوجد ^(١)	٢٦
٩٤	٨٥	٦٨	٥٦	٢٣	٢٧
٩٥	٨٦	٦٩	٥٧	٣٩، ٣٨، ٣٥	٢٨

الفترة المستبعدة في المعيار ٣٨	الفترة الحالية في المعيار ٣٨	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٨	الفترة الحالية في المعيار ٣٨	الفترة المستبعدة في المعيار ٣٨	الفترة الحالية في المعيار ٣٨
١٢٣	١٢٣	١١٢	١٠٣	٩٦	٨٧
لا يوجد	١٩	١١٣	١٠٤	٩٧	٨٨
لا يوجد	٢٩-٣١	لا يوجد	١٠٥	٩٨	٨٩
لا يوجد	٣٦، ٣٧	لا يوجد	١٠٦	٩٩	٩٠
لا يوجد	٤٢، ٤٣	١١٨	١٠٧	١٠٠	٩١
لا يوجد	٨٨، ٨٩	١١٩	١٠٨	١٠١	٩٢
لا يوجد	٩١	١٢٠	١٠٩	١٠٢	٩٣
لا يوجد	١٠٣	١٢١	١١٠	١٠٤	٩٤
لا يوجد	١٠٧-١١٠	١٢٢	١١١	١٠٥	٩٥
لا يوجد	١١٤-١١٧	١٢٣	١١٢	١٠٦	٩٦
لا يوجد	١٣٢	١٢٤	١١٣	١١١	٩٧
لا يوجد	مثال توضيحي	١٢٥	١١٤	لا يوجد	٩٨
		١٢٦	١١٥	لا يوجد (-)	٩٩
		١٢٧	١١٦	لا يوجد (١)	١٠٠
		١٢٨	١١٧	لا يوجد	١٠١
		١٢٩-١٣١	١١٨-١٢٢	لا يوجد	١٠٢

(أ) الآن تسمى في المعيار الدولي لإعداد التقرير المالي "٢ الدفع على أساس الأسهم".
(ب) تم تعديلها وتغير موضعها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ * بتعديل قيمة الأصول.
(ج) تم تغير موضعها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

معيـار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية د الحقوق في الحـصص
الناجمة من صناديق الأزالة والإستعادة والإصلاح العيني والتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩
الأدوات المالية : الإعتراف والقياس الإنتقال والإعتراف المبني بالأصول المالية والإلتزامات المالية التي
تم إصدارها بتاريخ ديسمبر ٢٠٠٤ .

المحتويات

الفقرات
مقدمة ١-مقدمة ٢٦

المقدمة

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعراف والقياس

الهدف

التنطق

تعريفات

المشتقات الضمنية

الإعتراف و إلغاء الإعتراف

الإعتراف المبني

إلغاء الإعتراف بأصل مالي

نقل المؤهل لعكس الإعتراف

نقل غير المؤهل لعكس الإعتراف

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

جميع التقلات

طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية

إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

القياس

القياس المبني للأصول والإلتزامات المالية

القياس اللاحق للأصول المالية

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

إعترافات قياس القيمة المعللة

إعادة تصنيف

الأرباح والخسائر

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

التحوط (Hedging)

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

تحديد أدوات التحوط

بنود التحوط

البنود المؤهلة

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

محاسبة التحوط

تحوطت القيمة المعللة

تحوطت التدفق النقدي

تحوطت صافي الاستثمار

تاريخ التلغ والفترة الإنتقالية

مصحح التحوط الأخرى

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

التطبيقات

تعريفات

سعر الفائدة الفعول

المشتقات

تكاليف الصلوات

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

القروض والذمم المدينة

المشتقات الضمنية

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

الإعتراف المبني

إلغاء الإعتراف بالأصول المالية

النقل المؤهل لمعكس الإعتراف

النقل غير المؤهل لمعكس الإعتراف

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

جميع التقلات

لمقالة

طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي

إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي

القياس

القياس المبني للأصول المالية والإلتزامات المالية

القياس اللاحق للأصول المالية

إعترافات قياس القيمة للعائلة

السوق النشطة: السعر المعلن

السوق الغير النشطة: تقنية التقييم

السوق الغير نشطة أدوات حقوق الملكية

مخلفات أساليب التقييم

الأرباح والخسائر

إخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة

دخل الفائدة بعد الإعتراف بإخفاض القيمة

التحوط (Hedging)

أدوات التحوط

الأدوات الموهلة

بنود التحوط

البنود الموهلة

تحديد الأدوات المالية كأدوات تحوط

تحديد الأدوات غير المالية كأدوات تحوط

تحديد مجموعة من الأدوات كأدوات تحوط

محايدة التحوط

تقييم فاعلية التحوط

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

الملحق ب:

التعديلات على يقيات أخرى

موافقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

موافقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في آذار ٢٠٠٤

موافقة التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المجلس في كانون الأول

٢٠٠٤

أساس الإستنتاجات

الآراء المعارضة

لمسألة توضيحية

جدول التوافق لمعيير المحاسبة ٣٩

ارشادات التنفيذ

جدول توافق الإرشادات التنفيذية

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" مبين في الفقرة ١-١١٠ والملحقين أ و ب. تتساوى جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير المخصص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبنّاها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ في سياق الهدف منه مُقنمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩

مقدمة ١
يحل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" (المنقح عام ٢٠٠٠) ويجب تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر. وتحل إرشادات التنفيذ المرفقة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا محل الأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ السابقة.

مقدمة ٢
وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح هذا كجزء من مشروعه لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والمعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويهدف هذا المشروع إلى تقليل التعقيد من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة والأسئلة والإجابات التي نشرتها لجنة إرشادات التنفيذ في المعيار.

مقدمة ٣
إما بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، فكان هدف المجلس إجراء مراجعة محدودة لتوفير إرشادات إضافية حول مواضيع متناكفة مثل إلغاء الإعراف، متى يمكن قياس الأصول المالية والالتزامات المالية بالقيمة العادلة، كيفية تقييم انخفاض القيمة، كيفية تحديد القيمة العادلة وبعض جوانب محاسبة التحوط. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

التغيرات الرئيسية

مقدمة ٤
فيما يلي أضاء التغيرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النطاق

مقدمة ٥
تم مراجعة معاملة عقود الضمانات المالية. ويندرج هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إذا لم يكن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين". إضافة إلى ذلك، إذا أبرمت المنشأة ضمانات مالية، أو احتفظت بها، عند النقل إلى طرف آخر أصول مالية أو إلتزامات مالية ضمن نطاق المعيار، يجب على المنشأة تطبيق المعيار على ذلك العقد، حتى لو كان العقد يلبي تعريف عقد التأمين. ويتوقع المجلس أن يصدر في المستقبل القريب مسودة عرض تقترح تعديلات على معاملة الضمانات المالية ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

مقدمة ٦
تم إضافة استثناء ثاني من نطاق التطبيق فيما يخص إلتزامات القروض غير المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والتي لا يمكن تسويتها على أساس صافي الأرصدة. ويتم قياس الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من السوق على أنه (أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، و (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه، حيثما يكون ملائماً، الإطفاء التركمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"، أيهما أعلى.

مقدمة ٧
لا يزال المعيار يقتضي بأن يندرج عقد شراء أو بيع بند غير مالي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان يمكن تسويته بصافي النقد أو بلاء مالية أخرى، ما لم يتم إبرامه والإستمرار في الاحتفاظ به لغرض تسليم أو استلام بند غير مالي وفقاً لمتطلبات البيع أو الشراء أو الإستخدام

الخاصة بالمنشأة. إلا أن المعيار يوضح أن هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد شراء أو بيع أصل غير مالي على أساس صافي الأرصدة. وتشمل هذه الطرق: عندما يكون لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو بإداة مالية أخرى، أو من خلال تبديل الأدوات المالية، وعندما يكون لدى المنشأة ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وببعضها خلال فترة زمنية قصيرة بعد الاستلام بهدف توليد الربح من التقلبات قصيرة الأمد في السعر أو هامش أرباح التاجر، وعندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد. ويوضح المعيار أيضاً أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يتدرج ضمن نطاق المعيار.

التعريفات

مقدمة ٨ يعمل المعيار تعريف "القروض" والنظم المدينة "المشتراة" ليصبح "القروض والنظم المدينة". وبموجب المعيار المنقح، يُسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة غير المبصرة في سوق نشط على أنها قروض ونظم مدينة.

إلغاء الإعراف بالأصل المالي

مقدمة ٩ تسود العديد من المفاهيم، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، عند وجوب إلغاء الإعراف بالأصل المالي. وبالرغم من أن المعيار المنقح يقي على المفهومين الرئيسيين للمخاطر والمكافآت والميطرة، إلا أنه يوضح أن تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية يسبق تقييم نقل المسيطرة لجميع معاملات إلغاء الإعراف.

مقدمة ١٠ تحدد المنشأة، بموجب المعيار، أي الأصول التي يجب دراسة إلغاء الإعراف بها. ويقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعراف بجزء من أصل مالي أكبر فقط إذا كان الجزء أحد الأمور التالية:

- (أ) تكلفات نقدية محددة بشكل خالص من الأصل المالي؛ أو
 - (ب) حصة تناسبية كاملة من التكتلات النقدية من الأصل المالي؛ أو
 - (ج) حصة تناسبية كاملة من التكتلات النقدية المحددة بشكل خالص من الأصل المالي.
- وفي جميع الحالات الأخرى، يقتضي المعيار دراسة إلغاء الإعراف بالأصل المالي بمجمله.

مقدمة ١١ يقدم المعيار فكرة "نقل الأصل المالي". ويتم إلغاء الإعراف بالأصل المالي عندما (أ) تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي، (ب) يكون النقل مؤهل لإلغاء الإعراف.

مقدمة ١٢ ينص المعيار على أن المنشأة تقوم بنقل الأصل المالي إذا، فقط إذا:

- (أ) تحتفظ بحقوق تعاقدية باستلام التكتلات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بأن تدفع تلك التكتلات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في اتفاق يحقق ثلاثة شروط محددة؛ أو
- (ب) تنقل الحقوق التعاقدية لاستلام التكتلات النقدية للأصل المالي.

مقدمة ١٣ بموجب المعيار، إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي، فإنها تُعَيَّن ما إذا كانت قد نظمت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول. وإذا قامت المنشأة بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. أما إذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة ١٤ يحدد المعيار أنه إذا لم يتم المنشأة جوهرياً بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول أو الإحتفاظ بها، فإنها تُعَيَّن ما إذا كانت احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت احتفظت بالسيطرة، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى الحد الذي تشارك فيه في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

مقدمة ١٥ يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تطبيق مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة.

القياس: خيار القيمة العادلة

مقدمة ١٦ يسمح المعيار للمنشأة بتحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي عند الإعتراف الأولي على أنه سيتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ومن أجل فرض النظام على هذا التصنيف، تُمنع المنشأة من إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج هذه الفئة.

مقدمة ١٧ تم إلغاء الخيار المشمول سابقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الخاص بالإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في الربح أو الخسارة. ولم يعد مثل هذا الخيار ضرورياً لأنه بموجب التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يُسمح للمنشأة الآن من خلال التحديد بأن تغير أي أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح والخسائر في الربح أو الخسارة.

كيفية تحديد القيمة العادلة

مقدمة ١٨ يوفر المعيار الإرشادات الإضافية التالية حول كيفية تحديد القيمة العادلة باستخدام أساليب التقييم.

- إن الهدف هو تحديد ما كان سيكون عليه سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري تحفزه إعتبارات العمل العادية.
- يشمل أسلوب التقييم (أ) جميع العوامل التي يأخذها المشاركون في السوق بعين الإعتبار في تحديد السعر، (ب) وينسجم مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.
- تستخدم المنشأة، في تطبيق أساليب التقييم، التقديرات والإفتراضات التي تتسجم مع المعلومات المتوفرة حول التقديرات والإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تحديد سعر الأداة المالية.
- إن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بالأداة المالية غير المسعرة في سوق نشط هو سعر المعاملة ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو تكون مستندة إلى أسلوب تقييم معين تشمل متغيراته بيانات من الأسواق التي يمكن مراقبتها فقط.

مقدمة ١٩ يوضح المعيار أيضا أن القيمة العادلة للإلتزام الذي يشمل على خصاصة الطلب، مثل اللوديعة تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوصا من أول تاريخ كان يمكن أن يُطلب فيه دفع المبلغ.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

مقدمة ٢٠ يوضح المعيار أنه يتم الإعتراف بخسارة لإنخفاض القيمة فقط عندما يتم تكديدها. كما يوفر أيضا إرشادات إضافية حول ماهية الأحداث التي تقدم دليلا موضوعيا على إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

مقدمة ٢١ يوفر المعيار إرشادات إضافية حول كيفية تقييم لإنخفاض القيمة المتأصل في مجموعة القروض أو اللزم المدينة أو الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، والذي لا يمكن تحديده بعد مع أي أصل مالي مفرد في المجموعة، كما يلي:

- إن الأصل الذي يتم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة ويكتشف أنه منخفض القيمة لا يجب أن يشمل في مجموعة أصول يتم تقييمها لإنخفاض القيمة بشكل جماعي.
- إن الأصل الذي تم تقييمه بشكل منفرد لإنخفاض القيمة تم إكتشاف أنه غير منخفض القيمة يجب أن يشمل في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. ولا يجب أن يكون وقوع حدث أو مجموعة من الأحداث شرطا مسبقا لضم الأصل في مجموعة الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- عند أداء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة، تقوم المنشأة بتجميع الأصول حسب السمات المتشابهة لمخاطرة الإئتمان التي تعتبر مؤشرا على قدرة المدينين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية.
- تقدم التدفقات النقدية التعاقدية وخبرة الخسارة التاريخية الأساس لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة. ويتم تعديل معدلات الخسارة التاريخية على أساس البيانات الملحوظة ذات العلاقة التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية.
- يجب أن تضمن المنهجية المتبعة في قياس لإنخفاض القيمة عدم الإعتراف بخسارة بإنخفاض القيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل.

مقدمة ٢٢ يقتضي المعيار أنه لا يمكن عكس خسائر لإنخفاض القيمة من أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي يتم الإعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

مقدمة ٢٣ يتم الآن معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة بدلا من تحوطات التتفق للنقد. إلا أن المعيار يوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطرة العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط تتفق نقدي أو تحوط قيمة عادلة.

مقدمة ٢٤ يقتضي المعيار أنه عندما تحدث معاملة متتبا بها محوطة وتؤدي إلى الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، فإن الربح أو الخسارة المؤجلة في حقوق الملكية لا يعدل المبلغ المسمجل الأولي للأصل أو الإلتزام (أي أن تعديل الأصل ممنوع)، ولكن يبقى في حقوق الملكية ويتم الإعتراف به في الربح أو الخسارة بشكل يتسم مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من الأصل أو الإلتزام.

وبالنسبة لتحوطات المعاملات المتبها التي ينتج عنها الإعتراف بالأصل غير المالي أو الإلتزام غير المالي، يكون لدى المنشأة خيار تطبيق تحليل الأصل أو الإحتفاظ بربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية والإبلاغ عنها في الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الإلتزام على الربح أو الخسارة.

مقدمة ٢٤ أ يسمح هذا المعيار باستخدام محلية تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة أكثر مما تنتجه النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتيح هذا المعيار بشكل خاص، لمثل هذا التحوط:

- (أ) تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من العملة (مثل مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو الجنيهات، أو الرافدات) وليس كوصول (أو إلتزامات) منفردة.
- (ب) عرض الربح أو الخسارة التي تنسب إلى البند المحوط إما:
 - (١) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو
 - (٢) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً.

(ج) دمج مخاطر الدفع مسبقاً من خلال جدولة البنود المستحق دفعها مسبقاً في إعادة تسعير الفترات الزمنية على أساس تواريخ التسعير المتوقعة وإبست التفاعلية. وعلى كل حال، عندما تكون النسبة المحوطة معتمدة على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، إذا تم التحوط لمحفظة استثمارية معينة تحتوي بنود مستحق دفعها مسبقاً بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقاً، تنشأ عدم الفاعلية إذا تم تنويع التواريخ التي من المتوقع أن يستحق فيها دفع البنود في المحفظة المحوطة مسبقاً، أو كانت التواريخ الفطوية للدفع مسبقاً تختلف عن تلك المتوقعة.

الإفصاح

مقدمة ٢٥ تم نقل متطلبات الإفصاح الواردة مسبقاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

التعليقات على البيانات الأخرى وسحبها

مقدمة ٢٦ نتيجة للتشاورات على هذا المعيار، تم استبدال إرشادات التتفيذ التي وضعها لجنة إرشادات التتفيذ الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بهذا المعيار وإرشادات التتفيذ المرتقة به.

التأثير المحتمل على الاقتراحات في مسودات العرض

مقدمة ٢٧ [تم إلغاؤها]

معيار المحاسبة الدولي ٣٩

الأدوات المالية: الإعراف والقياس

الهدف

١ هدف هذا المعيار هو إنشاء قواعد للإعتراف وقياس الأصول المالية، الإلتزامات المالية وبعض العقود لبيع وشراء الأصول غير المالية. للمتطلبات للعرض وإغلاق البيانات عن الأدوات المالية وضعت في معيار المحاسبة الدولية ٣٢/الأدوات المالية: الإفصاح والعرض.

النطاق

٢ يجب أن تطبق كافة المشاريع هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة، والزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧/البيانات المالية الموحدة والمنفصلة* ومحاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة* ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨* لمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة* ومعيار المحاسبة الدولي ٣١* "حصص في المشاريع المشتركة". على كل حال، يجب على المشروع أن يطبق هذا المعيار على الحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، المشاريع المشتركة بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولية ٢٧، والمعيار ٢٨ أو المعيار ٣١ الذي اعتبر تحت هذا المعيار. وعلى المنشأة أيضاً أن تقوم بتطبيق هذا المعيار على المشتقات المالية للحصص في المنشآت التابعة، والزميلة، أو المشاريع المشتركة ما عدا المشتقات التي تعنى بتعريف الأدوات المالية للمنشأة في المعيار ٣٢.

(ب) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧* عقود الإيجار، على أن:

(١) ألزم المدينة لعقود الإيجار المعترف بها من المؤجر عنوانها عدم الإعراف بخفض قيمة المخصصات في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٥-٢٧، ٥٨، ٥٩، ٦٣-٦٥ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٦-٥٢ و التطبيقات الإرشادية من ٨٤-٩٣)؛

(٢) تخضع المبالغ مستحقة النفع للتأجير التمويلي التي يعترف بها المستأجر لأحكام إلغاء الإعراف في هذا المعيار (أنظر الفقرات ٣٩ - ٤٢ والفقرات تطبيق ٥٧ - تطبيق ٦٣ من الملحق أ)؛ و

(٣) تخضع المشتقات المدمجة في عقود الإيجار لأحكام المشتقات الضمنية في هذا المعيار (أنظر الفقرات ١٠-١٣، والفقرات تطبيق ٢٧ - تطبيق ٣٣ من الملحق أ).

(ج) أصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٩* "منافع الموظفين"؛

(د) الأدوات المالية الصادرة من قبل المشروع التي تعنى بتعريف أدوات حقوق الملكية في المعيار ٣٢ (بما في ذلك الخيارات والضمانات) على كل حال، على حاملي كل من أدوات حقوق الملكية يجب تطبيق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما عدا ما وصى في في (الإستثناء في الفقرة (أ) أعلاه.

(هـ) الحقوق والإلتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقود التأمين" أو بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي

لإعداد التقارير المالية - ٤ لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية. إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقة المتضمنة في مثل هذا العقد إذا لم تكن المشتقة نفسها عقداً ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (انظر الفقرات ١٠ - ١٣ والفقرات تطبيق ٢٧ - تطبيق ٣٢ من الملحق أ). بالإضافة إلى ذلك، إذا كان عقد التامين هو عبارة عن عقد ضمان مالي يتم إبرامه، أو الاحتفاظ به، عند نقل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية إلى طرف آخر ضمن نطاق هذا المعيار، يجب على المنشأة المصدرة تطبيق هذا المعيار على العقد (انظر الفقرة ٣ والفقرة تطبيق ٤ أ من الملحق أ).

(و) عقود العوض المحتمل في عملية ضم أعمال (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ - برنامج الأعمال) هذا الإعفاء فقط للمنشأة المستملكة.

(ز) العقود بين المنشأة المستملكة والبايع في ضم الأعمال لبيع أو شراء منشأة مستملكة في تاريخ مستقبلي

(ح) باستثناء ما هو منكور في الفقرة ٤، إلتزامات القروض التي لا يمكن تسويتها بصافي النقد أو أداة مالية أخرى. ولا يعتبر الإلتزام القرض على أنه تتم تسويته على أساس صافي الأرصدة فقط لأنه يتم تسديد القرض على أقساط (على سبيل المثال، قرض إنشاء ضمان الرهن يتم تسديده على أقساط بالتوافق مع سير عملية الإنشاء). وينبغي على المنشأة المصدرة للإلتزام بتقديم قرض بسعر قفلة أقل من السوق أن تعترف به بشكل أولي بالقيمة العادلة، وتقيسه لاحقاً على أنه (١) المبلغ المعترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، أو (٢) المبلغ المعترف به بشكل أولي مطروحاً منه، حيثما يكون ملائماً، الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨، فيهما أعلى. ويجب أن تطبق المنشأة المصدرة لإلتزامات القروض معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على إلتزامات القروض الأخرى التي لا تدرج ضمن نطاق هذا المعيار. وتخضع إلتزامات القروض لأحكام إلغاء الإعراف في هذا المعيار (انظر الفقرة ١٥ - ١٢ والفقرات تطبيق ٣٦ - تطبيق ٦٣ من الملحق أ).

(ط) الائتوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفع على أساس الأسهم"، باستثناء العقود التي تدرج ضمن نطاق الفقرات ٥ - ٧ من هذا المعيار، التي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ي) الحقوق في الدفعات لتعويض المنشأة عن المصروف الذي يطلب منها لإجراء لتسوية مطلوب تعتبر به كمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والإلتزامات المحتملة والموجودات المحتملة" أو الذي اعترفت من أجله في فترة فبكر بمخصص حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣ تقتضي بعض عقود الضمانات المالية من المنشأة المصدرة تسديد دفعات محددة لتعويض المالك عن الخسارة التي تكبدها لأن مدينا معيناً أخفق في تسديد دفعة ما عند استحقاقها بموجب الشروط الأصلية أو المحلة لأداة الدين. وإذا كان ذلك المتطلب ينقل مخاطرة كبيرة إلى المنشأة المصدرة، يكون العقد هو عقد تامين كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ (انظر الفقرة ٢ هـ) وتطبيق ١٤ أ). وتقتضي عقود الضمانات المالية الأخرى تسديد الدفعات مستجابة للتغيرات في سعر فائدة محدد،

سعر أداة مالية، سعر ملعة، سعر الصرف الأجنبي، مؤشر الأسعار أو المعدلات، ملاءة الائتمان أو مؤشر الائتمان، أو المتغيرات الأخرى، على أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مخصصاً لطرف محدد في العقد. وتندرج مثل هذه العقود ضمن نطاق هذا المعيار.

٤ إن التزامات القروض التي تحددها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن التزامات القروض الخاصة بها بوقت قصير بعد الشراء من صاحبها أن تطبق هذا المعيار على جميع التزامات القروض الخاصة بها في نفس الفئة.

٥ يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، كما لو أن العقود هي أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم إبرامها ولا يزال يحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

٦ هناك عدة طرق يمكن من خلالها تسوية عقد لبيع أو شراء بند غير مالي بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. وتتضمن هذه الطرق ما يلي:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الأطراف أن يقوم بتسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) عندما لا تكون القدرة على التسوية بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية، منصوص عليها بشكل صريح في شروط العقد، لكن لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (سواء مع الطرف المقابل، من خلال إبرام عقود المعاملة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انتهائه)؛

(ج) عندما يكون لدى المنشأة، بالنسبة للعقد المشابهة، ممارسة في استلام البنود ذات الصلة وبيعها خلال فترة زمنية قصيرة بعد التسليم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأمد في الأسعار أو هامش أرباح للتاجر؛ و

(د) عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد من السهل تحويله إلى نقد.

لا يتم إبرام العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي فهو يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة ٥ لتحديد ما إذا كانت قد أبرمت ولا يزال يحتفظ بها بهدف استلام أو تسليم للبند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة، وما إذا كانت تندرج بالتالي ضمن نطاق هذا المعيار.

٧ إن الخيار المكتوب لبيع أو شراء بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية وفقاً للفقرة ١٦ (أ) أو (د) يندرج ضمن نطاق هذا المعيار. ولا يمكن إبرام مثل

هذا العقد بهدف استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

تعريفات

٨ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧. عرف المعيار ٣٧ التعريفات التالية:

- الأدوات المالية
- الأصل المالي
- الالتزام المالي
- أدوات حقوق الملكية

ويقدم الإرشادات عند تطبيق هذه التعريفات

٩ تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها:

تعريف المشتق

المشتق هو أداة مالية أو عقود أخرى خلال نطق هذا المعيار (انظر الفقرات ٢-٧) مع المميزات الثلاثة التالية:

- (أ) تتغير قيمتها استجابة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر ورقة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار، أو تقييم الثمن أو مؤشر الثمن أو تغيرات ممثلة، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي يكون المتغير غير محدد بطرف معين في العقد (يسمى في بعض الأحيان "ذات الصلة")؛
- (ب) لا تتطلب صفلي استثمار مبدئي أو صفلي استثمار مبدئي صغير أقل مما قد يطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون استجابة مماثلة على التغيرات في عوامل السوق؛ و
- (ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات أربعة فئات من الأصول المالية:

الأصول المالية أو الالتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة هي الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تلام كل من الظروف التالية.

- (أ) تصنف على أنها محتفظ بها للمتجارة. للأصول المالية أو الالتزامات المالية تصنف على أنها محتفظ بها للمتجارة إذا كانت
 - (١) إذا تم شراؤه أو تكبده بشكل رئيسي لغرض بيعه أو إعادة شراؤه في المستقبل القريب؛
 - (٢) إذا كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشئها دليل على نمط قطعي حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو
 - (٣) إذا كان مشتقة (باستثناء المشتقة التي تكون أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديدها من قبل المنشأة عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويمكن تحديد أي أصل مالي أو إلتزام مالي ضمن نطاق هذا المعيار عندما يتم الاعتراف به بشكل فوري على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة باستثناء الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي لا يكون لها سعر معن في سوق نشط، والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية (انظر الفقرة ٤٦ ج) والفقرات تطبيق ٨٠ - تطبيق ٨١ من الملحق أ).

الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق هي أصول مالية مع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد أو استحقاق ثابت للمشروع نية إيجابية وفترة على الاحتفاظ بها حتى الإستحقاق (انظر الملحق أ الفقرات من للتطبيقات الإرشادية ١٦-٢٥)، عدا عن :

- (أ) التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛
- (ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة برسم البيع؛ و
- (ج) تلك التي تلمي تعريف القروض والذمم المدينة.

لا تقوم المنشأة بتصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إذا قصبت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق قبل تاريخ الإستحقاق (مبلغ كبير فيما يتعلق بالمبلغ الإجمالي للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) باستثناء عمليات البيع أو إعادة التصنيف التي:

- (١) تكون قريبة جدا من تاريخ الإستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلا، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الإستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر فائدة السوق أثر ملم على القيمة العادلة للأصل المالي؛
- (٢) تحدث بعد أن تقوم المنشأة بتحصيل كامل المبلغ الأصلي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال الدفعات أو الدفعات المسبقة المجدولة؛ أو
- (٣) تُنسب إلى حدث مستقل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن أن تتوقعه المنشأة على نحو معقول.

القروض والذمم المدينة التي أُلحقتها المشروع هي الأصول المالية غير المشتقة مع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد التي لم تصنف في السوق النشط، عدا عن:

- (أ) التي أوجدتها المشروع بهدف بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحدد عند الاعتراف المبني بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛
- (ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولي على أنها متوفرة برسم البيع؛ أو
- (ج) تلك التي لا يمكن أن يستعيد المالك مقابلها بشكل جوهري جميع إستثماراتها الأولية، غير تلك التي يكون سببها تدهور الوضع الإئتماني، التي يتم تصنيفها على أنها متوفرة برسم البيع.

إن الحصة التي يتم شراؤها في مجموعة من الأصول التي ليست قروض أو ذمم معينة (على سبيل المثال، حصة في صندوق استثمار مشترك أو صندوق مملوك) لا تعتبر قرضاً أو ذمة معينة.

الأصول المالية المتوفرة للبيع هي تلك للأصول المالية غير المشتقة التي تحدد بتصنيف متاحة للبيع أو أنها ليست مصنفة كـ: (أ) قروض وذمم معينة، (ب) استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق، أو (ج) أصول مالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تعريفات خاصة بالإعتراف والقياس

التكلفة المضافة لأصول مالية أو لإلتزامات مالية هي المبلغ الذي قيمت به الأصول أو الإلتزامات المالية بمقداره عند الإعتراف المبني ناقصاً التعديلات الرئيسية، مضافاً إلى ذلك أو مخصوماً منه الإطفاء التراكمي لأي فرق بين ذلك المبلغ المبني ومبلغ الاستحقاق، ومخصوماً منه كذلك أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استعمال حساب مخصص) خاص بتخفيض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.

أسلوب الفائدة السارية المفعول هو أسلوب لحساب الإطفاء باستخدام سعر الفقدان الساري المفعول لأصول مالية أو لإلتزامات مالية (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتخصيص فائدة الدخل أو فائدة المصروف على الفترات المناسبة. وسعر الفائدة الساري المفعول هو السعر الذي يخصم بالضبط تدفق التدفقات النقدية أو المبلغ المستلمة المستقبلية خلال الفترة حتى الاستحقاق أو تاريخ إعادة التسعير التالي المبني على السوق إلى صافي المبلغ المرحل الحالي للأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويجب أن يشمل ذلك الحساب كافة الرسوم والتقاط المدفوعة، أو المستلمة بين أطراف العقد للعقد ذات الأطراف المتكاملة لسعر الفقدان الفعّال (انظر المعيار ١٨)، يتضمن الحساب جميع الرسوم والتقاط المدفوعة أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفقدان الفعلي (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التغيرات النقدية والسعر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المشابهة بموثوقية. غير أنه في تلك الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التغيرات النقدية أو السعر المتوقع للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، تستخدم المنشأة التغيرات النقدية التعاقدية خلال كامل المدة التعاقدية للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإعتراف يعني استبعاد أصول وإلتزامات مالية أو جزء منها من الميزانية الصومية للمشروع.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.*

* تتضمن الفترات ٤٨ و ٤٩ و تطبيق ٦٩- تطبيق ٨٢ من الملحق ٣ متطلبات لتحديد القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي.

الطريقة المعتادة في الشراء لم البيع عبارة عن شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموماً وفق نظام أو عرف في السوق المعني.

تكاليف المعاملة هي للتكاليف المترتبة التي تنسب مباشرة إلى شراء أصل مالي أو إلترزلم مالي أو إصداره أو التصرف به (أنظر الفقرة تطبيق ١٣ من الملحق (أ)). وللتكلفة المترتبة هي للتكلفة التي كان من غير الممكن تكديدها في حال لم يتم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

الإلتزام الثابت اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية غير ملتزمة لكن متوقعة.

تعريفات خاصة بمحاسبة التحوط (Hedging)

الإلتزام الثابت هو اتفاقية ملزمة لمعاملة كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

العملة المتوقعة هي ليست الإلتزام ولكنها دفع قبل تاريخ الإستحقاق لعملة في المستقبل.

أداة التحوط هي مشتق معين أو (التحوط من أخطار التغير في سعر الصرف الأجنبي فقط) للأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة التي يتوقع أن تعادل (offset) قيمتها العادلة أو تكلفتها النقدية المتغيرة في القيمة العادلة أو التكاليف النقدية لهذه محوط معين (الفقرات ٢٢-٧٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٤-٩٧ تتوسع في تعريف أداة التحوط).

البند المحوط هو إما أصل، الإلتزام، أو الإلتزام ثابت، أو عملة مستقبلية متوقعة أو عمليات متوقعة لصالح الاستثمار من العملات الأجنبية: (أ) تعرض المشروع لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو لتغيرات في التكاليف النقدية المستقبلية (ب) لأغراض محاسبة التحوط محدد على أنها محوطة (الفقرات ٧٨-٨٤ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٩٨-١٠١ تتوسع في تعريف البنود المحوطة).

فاعلية التحوط هي درجة لتغيرات القيمة العادلة أو التكاليف النقدية تعزى لمخاطرة تحوط التي تعادل بالقيمة العادلة أو التكلفة النقدي للأبوات المالية (أنظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٥-١١٣).

المشتقات الضمنية Embedded Derivatives

١٠ في بعض الأحيان قد يكون المشتق جزءاً من أداة مالية منوعة (مجموعة) تشمل مشتقاً وعقداً أساسياً host contract- وينجم عن ذلك أن بعض التكاليف النقدية للأداة المجمعة تختلف بطريقة مماثلة للمشتق القائم لوحده. وينتج عن المشتقة الضمنية تعديل بعض أو جميع التكاليف النقدية التي يقتضيها العقد خلافاً لذلك وفقاً لسعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو مؤشر الأسعار أو المعدلات، أو ملاءة الإئتمان أو مؤشر الإئتمان، أو متغير آخر، بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير خاصاً بطرف ما في العقد. ولا تعتبر المشتقة المرفقة بالأداة المالية والتي يمكن نقلها تعاقداً بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو يكون فيها طرف مقابل مختلف عن تلك الأداة، مشتقة ضمنية بل هي أداة مالية منفصلة.

١١ يجب فصل المشتق المثبت عن العقد المضيف واحتسابه على أنه مشتق بموجب هذا المعيار إذا توفرت كافة الشروط التالية:

(أ) الخصائص والمخاطر الاقتصادية للمشتق المثبت لا ترتبط بشكل وثيق بالخصائص والمخاطر الاقتصادية للعقد المضيف (انظر الملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٣٠ و ٣٣)؛

(ب) تلبى أداة منفصلة بذات الشروط مثل المشتق المثبت تعريف المشتق؛ و

(ج) الأداة المنوعة (المجمعة) ليست مقاسه بمقدار القيمة العادلة مع تغيرات في القيمة العادلة مبلغ عنها في صافي الربح أو الخسارة. (كمثل المشتقات التي ثبتت في الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة غير المنفصلة).

إذا تم فصل المشتق المثبت، فله يجب محاسبة العقد المضيف نفسه بموجب هذا المعيار إذا كان أداة مالية، وبما يتفق مع المعيار الأخرى المناسبة إذا لم يكن أداة مالية. لا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب عرض المشتقة الضمنية بشكل منفصل في متن البيانات المالية.

١٢ إذا طلب من المشروع بموجب هذا المعيار فصل مشتق مثبت عن عقده الأساسي، ولكنه لم يكن قادراً على قياس المشتق المثبت بشكل منفصل بما في تاريخ الامتلاك أو في تاريخ تقديم تقارير مالية لاحقة، فله يجب عليها معاملة العقد المجمع بكامله على أنه أداة مالية محتفظ بها للمتاجرة.

١٣ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية بموثوقية على أساس بنودها وشروطها (على سبيل المثال، لأن المشتقة الضمنية تقوم على أساس أداة حق ملكية غير مسعرة)، تكون القيمة العادلة للمشتقة الضمنية هو الفرق بين القيمة العادلة للأداة المختلطة والقيمة العادلة للعقد الأساسي. إذا كان من الممكن تحديد تلك القيم بموجب هذا المعيار. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للمشتقة الضمنية باستخدام هذه الطريقة، يتم تطبيق الفقرة ١٢ ويتم معاملة الأداة المركبة على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

الإعتراف والإلغاء الاعتراف

الإعتراف المبني

١٤ يجب على المشروع الاعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في ميزانيته الصومية فقط عندما يصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة (انظر الفقرة ٣٨ فيما يتعلق بمشتريات الأصول المالية بالطريقة المنتظمة).

إلغاء الاعتراف بالصل مالي

١٥ يتم في البيانات المالية الموحدة تطبيق الفقرات ١٦ - ٢٣ والفقرات تطبيق ٢٤- تطبيق ٥٢ من الملحق ١ على مستوى موحد. وبالتالي، تقوم المنشأة أولاً بتوحيد جميع الشركات التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ "توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الفرض الخاص" ثم تطبيق الفقرات ١٦ - ٢٣ والفقرات تطبيق ٣٤- تطبيق ٥٢ من الملحق ١ على المجموعة الناتجة.

١٦ تقوم المنشأة، قبل تكويم إلغاء الإعتراف كان أو سيكون مناسباً بموجب الفقرات ١٧ - ٢٣، بتحديد ما إذا كان يجب تطبيق تلك الفقرات على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) أو على الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بجممله، على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) إذا، وقطع إذا، كان الجزء الذي يتم دراسة إلغاء الإعتراف به يحقق واحد من الشروط الثلاثة التالية:

(١) يشتمل الجزء فقط على تكلفات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام شريحة معدل فائدة يحصل بموجبها الطرف المقابل على الحق في التكاليف النقدية الخاصة بالفاقد، لكن ليس التكاليف النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي من أداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على التكاليف النقدية الخاصة بالفاقد.

(٢) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التكاليف النقدية من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من جميع التكاليف النقدية لأداة الدين، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التكاليف النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التكاليف النقدية شريطة أن يكون للمنشأة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(٣) يشتمل الجزء فقط على حصة تناسبية كاملة من التكاليف النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بإبرام اتفاقية يحصل بموجبها الطرف المقابل على حقوق في حصة ٩٠% من التكاليف النقدية الخاصة بالفاقد، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على ٩٠% من تلك التكاليف النقدية الخاصة بالفاقد. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فلا يُطلب من كل طرف مقابل أن يكون له حصة تناسبية في التكاليف النقدية المحددة بشكل خاص شريطة أن يكون للمنشأة التي تقوم بالنقل حصة تناسبية كاملة.

(ب) في جميع الحالات الأخرى، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي بجممله (أو على مجموعة من الأصول المالية المشابهة بجمعها). على سبيل المثال، عندما تقوم المنشأة بنقل (١) الحقوق في أول وآخر ٩٠% من التحصيلات النقدية من الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة)، أو (٢) الحقوق في ٩٠% من التكاليف النقدية من مجموعة السهم المدينة، لكنها تقدم ضمانة بتعويض المشتري عن أي خسائر قيمان تصل نسبتها حتى ٨% من المبلغ الأصلي للذمم المدينة، يتم تطبيق الفقرات ١٧ - ٢٣ على الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بجمعها.

ويشير مصطلح "الأصل المالي" في الفقرات ١٧ - ٢٦ إما إلى جزء من الأصل المالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) كما هي محددة في البند (أ) أعلاه، أو خلافاً لذلك إلى الأصل المالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة) مجملها.

١٧ تقوم المنشأة بإلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما، وأخط عندما:

(أ) تنتهي مدة الحقوق التعاقبية في التكاليف النقدية من الأصل المالي؛ أو

(ب) تقوم بنقل الأصل المالي كما هو مبين في الفقرتين ١٨ و ١٩ ويكون النقل مؤهلاً لإلغاء الاعتراف وفقاً للفقرة ٢٠.

(انظر الفقرة ٣٨ فيما يخص الطريقة المتبعة في بيع الأصول المالية).

١٨ تقوم المنشأة بنقل الأصل المالي إذا، وأخط إذا:

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقبية باستلام التكاليف النقدية للأصل المالي؛ أو

(ب) احتفظت بالحقوق التعاقبية باستلام التكاليف النقدية للأصل المالي، لكنها تحملت التزاماً تعاقبياً بدفع التكاليف النقدية لولد أو أكثر من المستلمين في اتفاق معين يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩.

١٩ عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقبية باستلام التكاليف النقدية للأصل المالي ("الأصل الأصلي")، لكنها تتحمل التزاماً تعاقبياً بدفع التكاليف النقدية لواحدة أو أكثر من المنشآت ("المستلمين النهائيين")، تعالج المنشأة المعاملة على أنها نقل للأصل المالي إذا، وأخط إذا، تحققت جميع الشروط الثلاث التالية:

(أ) أن لا يكون لدى المنشأة أي التزام بدفع مبالغ للمستلمين النهائيين ما لم تحصل بمبلغ مقابلة من الأصل الأصلي. ولا تعتبر السلف قصيرة الأجل من قبل المنشأة التي يحق فيها استرداد كامل المبلغ الذي يتم إفراضه بالإضافة إلى الفقد المستحق حسب أسعار السوق انتهاكاً لهذا الشرط.

(ب) أن تُمنع المنشأة بموجب بنود عقد النقل من بيع أو رهن الأصل الأصلي إلا كإوراق مالية للمستلمين النهائيين مقابل الالتزام بدفع تكاليف نقدية لهم.

(ج) أن يكون لدى المنشأة التزام بتسديد أي تكاليف نقدية قامت بتحويلها نيابة عن المستلمين النهائيين بدون تخفيض مالي. بالإضافة إلى ذلك، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة استثمار تلك التكاليف النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقد أو النقد للمعامل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٧ "بيان التدفق النقدي") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل (إلى التاريخ الذي يطلب فيه السداد إلى المستلمين النهائيين، ويتم نقل الفقد المكتسبة من مثل هذه الاستثمارات إلى المستلمين النهائيين).

٢٠ عندما تنقل المنشأة الأصل المالي (انظر الفقرة ١٨)، ينبغي عليها تقييم الحد الذي تحتفظ فيه بمخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا قامت المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعين عليها إلغاء الاعتراف بالأصل المالي والإعتراف بشكل منفصل بأية حقوق وإلتزامات يتم إشتقاقها أو الاحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(ب) إذا قامت المنشأة بالاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تحتفظ المنشأة بالسيطرة، فإنها تلغي الاعتراف بالأصل المالي وتعرف بشكل منفصل بأية حقوق وإلتزامات يتم إشتقاقها أو الاحتفاظ بها في النقل على أنها أصول أو إلتزامات.

(٢) إذا احتفظت المنشأة بالسيطرة، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المالي إلى حد مساهمتها المستمرة في الأصل المالي (انظر الفقرة ٣٠).

٢١ يتم تقييم نقل المخاطر والمكافآت (انظر الفقرة ٢٠) من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل وبعد النقل، مع التغير في مبالغ ونوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا كانت تعرضها للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي لا تتغير بشكل كبير نتيجة للنقل (مثلاً لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا باتفاقية معينة لإعادة شراؤه بسعر ثابت أو سعر البيع مضاعفاً إليه عائد المقرض)، وتنتقل المنشأة بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التغير مهما فيما يتعلق بمجموع التغيرات في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (مثلاً لأن المنشأة قامت ببيع أصل مالي رهنا فقط بخيار معين لإعادة شراؤه بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء أو أنها قامت بنقل حصة تناسبية كاملة للتدفقات النقدية من أصل مالي لكبر في اتفاق معين، مثل المشاركة الجزئية في القرض، يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ١٩).

٢٢ سيكون من الواضح عادة ما إذا قامت المنشأة بنقل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري وأن يكون هناك حاجة للقيام بأي حساب. وفي الحالات الأخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية قبل وبعد النقل. ويتم الحساب والمقارنة باستخدام سعر الفائدة الحالي الملائم في السوق على أنه معدل الخصم. ويتم دراسة جميع التغيرات المعقولة والمحتملة في صافي التدفقات النقدية، مع إيلاء أهمية أكبر لتلك المخارج التي يكون حدوثها أكثر احتمالاً.

٢٣ يعتمد احتفاظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول (انظر الفقرة ٢٠ ج)) على قدرة المنقول له على بيع الأصل. وإذا كان لدى المنقول له قدرة عملية على بيع الأصل بمجمعه إلى طرف ثالث ليس له علاقة

وقدر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل، عندئذ لا تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة في جميع الحالات الأخرى.

النقل المؤهل لعكس الإعراف (انظر الفقرة ٢٠ (أ) و (ج)، (ط))

٢٤ إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الإعراف بمجملها واحتفظت بحق خدمة الأصل المالي مقابل رسوم معينة، فإنها تعترف إما بأصل خدمة أو بالتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك. وإذا لم يكن من المتوقع أن تعوض الرسوم التي يجب استلامها بالمنشأة بشكل كافي عن أداء الخدمة، يتم الإعراف بالتزام الخدمة الخاص بالالتزام التعاقدى للخدمة بقيمته العادلة. وإذا كان من المتوقع أن تشكل الرسوم التي يجب استلامها أكثر مما هو متوقع عن الخدمة، يتم الإعراف بأصل خدمة لحق الخدمة بمبلغ يتم تحديده على أساس تخصيص المبلغ المسجل للأصل المالي الكبير وفقاً للفقرة ٢٧.

٢٥ إذا تم إلغاء الإعراف بالأصل المالي بمجمله، نتيجة لعملية النقل، لكن نتج عن عملية النقل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحملها بالتزام مالي جديد أو التزام خدمة، تعترف المنشأة بالأصل المالي الجديد أو الالتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

٢٦ عند إلغاء الإعراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الإعراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥ (ب)).

يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٧ إذا كان الأصل المنقول جزء من أصل مالي كبير (مثلاً، عندما تقوم المنشأة بنقل التصفقات النقدية الخاصة بالفائدة التي هي جزء من أداة الدين، انظر الفقرة ١٦ (أ)) ويكون الجزء المنقول مؤهلاً لإلغاء الإعراف به بمجمله، يتم تخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي تم إلغاء الإعراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. ولهذا الغرض، يتم معاملة أصل الخدمة المحتفظ به على أنه جزء يستمر الإعراف به. يتم الإعراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد يتم تحمله) و (٢) أي أرباح أو خسائر تراكمية مخصصة له تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥ (ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الإعراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الإعراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعراف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة

٢٨ عندما تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي الكبير بين الجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به، فلا بد من تحديد القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الاعتراف به. وعندما يكون للمنشأة تاريخ في بيع أجزاء مشابهة للجزء الذي يستمر الاعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل هذه الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمتها العادلة. وعندما لا يكون هناك عروض أسعار أو معاملات سوق حديثة تدعم القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الاعتراف به، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الكبير ككل والمقابل المستلم من المنقول له لقاء الجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به.

النقل غير المؤهل لعكس الاعتراف (انظر الفقرة ٢٠(ب))

٢٩ إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الاعتراف لان المنشأة قامت بالإحتفاظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول بمجمله وتُعرف بالإلتزام المالي للمقابل المستلم. وفي الفترات اللاحقة، تُعرف المنشأة بأي نقل على الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبدته على الإلتزام المالي.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة (انظر الفقرة ٢٠(ج)(٢))

٣٠ إذا لم تقم المنشأة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالمسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة. إن مدى المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل المنقول هو مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

(أ) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو (١) مبلغ الأصل، أو (٢) الحد الأعلى للمقابل المستلم الذي قد يطلب من المنشأة تسديده ("مبلغ الضمان")، أيهما أقل.

(ب) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار مكتوب أو مشتري (أو كلاهما) على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم المنشأة بإعادة شراؤه. غير أنه في حالة خيار البيع المكتوب على الأصل الذي يتم قبله بالقيمة العادلة، يكون مدى المشاركة المستمرة للمنشأة مقتصرًا على القيمة العادلة للأصل المنقول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (انظر الفقرة تطبيق ٤٨).

(ج) عندما تتخذ المشاركة المستمرة للمنشأة شكل خيار التسوية بالتقيد أو مخصص مماثل على

الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للمنشأة بنفس الطريقة التي نتجت عن خيلرات التسوية بغير النقد كما هو مبين في البند (ب) أعلاه.

٣١ عندما تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضا بالإنترام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذا المعيار، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والإنترام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والإنترامات التي اكتسبت بها المنشأة. ويتم قياس الإنترام ذو العلاقة بحيث يكون صفحي المبلغ المسجل للأصل المنقول والإنترام ذو العلاقة هو:

(أ) التكلفة المضافة للحقوق والإنترامات التي تحتفظ بها المنشأة، إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المضافة؛ أو

(ب) مساو للقيمة العادلة للحقوق والإنترامات التي تحتفظ بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

٣٢ تستمر المنشأة بالإعتراف بأي دخل ناتج عن الأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة وتعترف بأي مصروف يتم تكبدته على الإنترام ذو العلاقة.

٣٣ ونفرض القياس اللاحق، يتم محاسبة التغيرات المعترف بها في القيمة العادلة للأصل المنقول والإنترام ذو العلاقة بالإسجام مع بعضها وفقا للفقرة ٥٥، ولا تتم معالمتها.

٣٤ إذا كانت المشاركة المستمرة للمنشأة هي فقط جزء من الأصل المالي (مثلا، عندما تحتفظ المنشأة بخيار معين لإعادة شراء جزء من الأصل المنقول، أو تحتفظ بحصة متبقية لا ينتج عنها الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري في حين تحتفظ المنشأة بالسيطرة)، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل السابق للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالإعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. لهذا الغرض، يتم تطبيق متطلبات الفقرة ٢٨. ويتم الإعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين:

(أ) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي لم يعد يُعترف به؛ و

(ب) مجموع (١) المقابل المستلم للجزء الذي لم يعد يُعترف به و (٢) أي أرباح أو خسائر ترلكمية مخصصة له تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٥٥(ب)).

يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر الترلكمية التي تم الإعتراف بها في حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي لم يعد يُعترف به، على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء.

٣٥ إذا تم قياس الأصل المنقول بالتكلفة المضافة، فإن الخيار الوارد في هذا المعيار لتحديد الإنترام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لا ينطبق على الإنترام ذو العلاقة.

جميع التقلات

٣٦ إذا استمر الاعتراف بالأصل المنقول، لا يتم معاملة الأصل والالتزام ذو العلاقة. وعلى نحو مماثل، لا تقوم المنشأة بمعاملة أي دخل ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبدته على الالتزام ذو العلاقة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢، الفقرة ٤٢).

٣٧ إذا قدم الناقل ضمان إضافي غير نقدي (مثل أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية) للمنقول إليه، فإن محاسبة الضمان الإضافي من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان يحق للمنقول إليه بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي وما إذا كان الناقل قد تعرّض في السداد. وينبغي على كل من الناقل والمنقول إليه محاسبة الضمان الإضافي كما يلي:

(أ) إذا كان يحق للمنقول إليه بموجب عقد أو وفق الأعراف بيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي، فعندئذٍ يقوم الناقل بإعادة تصنيف ذلك الأصل في ميزانيته الصومية بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (مثلاً، كاصل مقدم كقرض، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو ذمم مدينة لإعادة الشراء).

(ب) إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الإضافي المرهون له، فإنه يعترف بالعائدات من عملية البيع والالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مقابل التزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(ج) إذا تعرّض الناقل في السداد بموجب بنود العقد ولم يعد مخولاً باسترداد الضمان الإضافي، فإنه يلغى الاعتراف بالضمان الإضافي. ويعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل خاص به يتم قياسه مبدئياً بالقيمة العادلة، أو إذا قام مسبقاً ببيع الضمان الإضافي، فإنه يلغى الاعتراف بالتزامه بإعادة الضمان الإضافي.

(د) باستثناء ما ورد في البند (ج)، يستمر الناقل في تسجيل الضمان الإضافي على أنه أصل خاص به، ولا يعترف المنقول إليه بالضمان الإضافي على أنه أصل.

طريقة القسط الثابت في شراء أو بيع الأصول المالية

٣٨ يجب الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالطريقة المعتادة في بيع أو شراء الأصول المالية، حيثما كان قبلاً للتطبيق، باستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية (انظر الفقرات ٥٣ - تطبيق ٥٦ من الملحق أ).

إلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية

٣٩ ينبغي على المنشأة استبعاد الالتزام المالي (أو جزء من الالتزام المالي) من ميزانيتها الصومية عندما، ولفظ عندما، يتم إقصائه - أي عندما يتم إستيفاء الالتزام التعاقدى المحدد في العقد أو إنقائه أو تنتهي مدته.

٤٠ يتم محاسبة تباعد أدوات الدين التي يكون لها شروط مختلفة بشكل كبير بين مقرر ومستقرض موجوبين على أنه تقضاء للالتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد. وعلى نحو مماثل، يتم محاسبة التحويل الجوهري على بنود إلتزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان منشوياً إلى الصعوبات المالية للمدين أم لا) على أنه تقضاء للالتزام المالي الأصلي وإعتراف بأصل مالي جديد.

٤١ يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي (أو جزء من الأصل المالي) المنقضي أو المنقول إلى طرف آخر والمقابل المنفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة.

٤٢ إذا قامت المنشأة بإعادة شراء جزء من الإلتزام المالي، يتعين عليها تخصيص المبلغ المسجل السابق للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به على أساس القيم العادلة المختلفة لتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة بالفرق بين (١) المبلغ المسجل المخصص للجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به و(٢) المقابل المنفوع، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة، للجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به.

القياس

القياس المبني للأصول والإلتزامات المالية

- ٤٣ عندما يتم الاعتراف بحدود الأصول أو بحدود الأصول المالية بشكل مبني فله يجب على المشروع قياس القيمة العادلة المضافة، في حالة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، عمليات التكلفة التي توزع مباشرة على اقتساب أصل مالي أو إلتزام مالي.
- ٤٤ عندما تستخدم المنشأة تاريخ التسديد المحاسبي للأصول المقومة لاحقاً بالتكلفة أو تكلفة الإستهلاك، يتم الاعتراف بالأصل مبنيًا عند قيمته العادلة بتاريخ المتبجدة (انظر الملحق أ الفقرات من ٥٢-٥٦).

القياس اللاحق للأصول المالية

- ٤٥ لغرض قياس الأصل المالي بعد الاعتراف المبني يصنف هذا المحوار الأصول المالية إلى أربعة فئات:
- (أ) القروض والذمم التي أوجدها المشروع، والتي هي غير محتفظ بها للتجارة؛
 - (ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق؛
 - (ج) الأصول المالية المتوفرة للبيع؛ و
 - (د) الأصول المالية المحتفظ بها للتجارة.

تطبق هذه الفئات على القياس والاعتراف بالأرباح أو الخسائر بموجب هذا المعيار. وقد تستخدم المنشأة توصيف أخرى لهذه الفئات أو تصنيفات أخرى عند عرض المعلومات في مثن البيانات المالية. وتصح المنشأة في الملاحظات عن المعلومات التي يقتضيها محوار التفتيش الدولي ٣٢.

- ٤٦ بعد الاعتراف المبني يجب على المشروع قياس الأصول المالية، بما في ذلك المشتكات التي هي أصول، بمقدار قيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف الصلية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر، فيما عدا الفئات التالية من الأصول المالية التي يجب قياسها بموجب الفقرة ٧٣:

- (أ) القروض والذمم المدينة المعروفة في الفقرة ٩ التي أوجدها المشروع والتي هي غير محتفظ بها للتجارة؛

(أ) الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق، التي يجب قياسها بقيمتها المطفأة باستخدام نظرية الفقدان للعلة؛ و

(ب) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق محظ في السوق النشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العلة بموثوقية والمشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة تلك والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأدوات، والتي يتم قياسها بسعر التكلفة (انظر الفقرتان ٨٠ و ٨١ من الملحق أ).

الأصول المالية المسماة على أنها بنود محوطة (hedged items) تكون خاضعة للقياس بموجب أحكام محاسبة التحوط في الفقرات ٨٩-١٠٢ من هذا المعيار. جميع الأصول المالية ما عدا تلك التي تقاس بالقيمة العادل من خلال الربح أو الخسارة هي موضوع مراجعة الإنخفاض بما يتفق مع الفقرات ٥٨-٧٠ والملحق أ الفقرات تطبيقات ٨٤-٩٣.

القياس اللاحق للإلتزامات المالية

٤٧ بعد الاعتراف المبني يجب أن يقوم المشروع بقياس كافة الإلتزامات المالية بمقدار قيمتها المطفأة، باستخدام أسلوب الفقدان الفعلي: ما عدا:

(أ) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويتم قياس هذه الإلتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تكون عبارة عن إلتزامات، بالقيمة العادلة باستثناء إلتزام المشتقة المرتبط بإداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة التي لا يمكن قياس قيمتها العلة بموثوقية، فإنه ينبغي قياسه بسعر التكلفة.

(ب) الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الاعتراف أو يتم محاسبتها باستخدام منهج المشاركة المستمرة. وتطبق الفقرتان ٢٩ و ٣١ على قياس مثل هذه الإلتزامات المالية.

الإلتزامات المالية التي يتم تحديدها كبنود تحوط متخضع للقياس بموجب متطلبات التحوط المحاسبي في الفقرة ٨٩ من الملحق (أ).

إعبارات قياس للقيمة العادلة

٤٨ عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي أو إلتزام مالي لأهداف تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي ٣٢، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٦٩-٨٢.

٤٩ لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلا، الوديعة تحت طلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصصا من أول تاريخ كان يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ.

إعادة التصنيف

٥٠ لا تقوم المنشأة بإعادة تصنيف أداة مالية ضمن أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة طالما أنه يحتفظ بها أو يتم إصدارها.

٥١ إذا لم يعد من المناسب، نتيجة للتغير في التنية أو القدرة، تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، يتم إعادة تصنيفه على أنها متوفر برسم البيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلته المسجل وأقيمته العادلة وفقا للفقرة ٥٥ (ب).

٥٧ عندما لا تستوفي عصفيت بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أي من الشروط الواردة في الفقرة ٩، يجب إعادة تصنيف أي استثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق على أنها متوفرة برسم البيع. وفي إعادة التصنيف هذا، يتم محاسبة الفرق بين مبلغها المسجلة وقيمتها المعادلة وفقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٨ إذا توفر قياس موثوق للأصل المالي أو الالتزام المالي لم يكن متوفر في السابق، وكان يجب قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة المعادلة إذا توفر قياس موثوق (انظر الفقرتان ٤٦(ج) و ٤٧)، يتم إعادة قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة المعادلة، ويتم محاسبة الفرق بين مبلغه المسجل وقيمته المعادلة وفقاً للفقرة ٥٥(ب).

٥٩ إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الالتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطافاة بدلاً من القيمة المعادلة، نتيجة للتغير في الفئة أو الفقرة أو في الظروف الفقرة التي لا يتوفر فيها قياس موثوق للقيمة المعادلة (انظر الفقرتان ٤٦(ج) و ٤٧) أو بسبب إقصاء "المستنيين الماليين السابقين" المشار إليهما في الفقرة ٩، فإن القيمة المعادلة للمبلغ المسجل للأصل المالي أو الالتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المطافاة الجديدة، حيثما كان قبلاً للتطبيق. ويتم محاسبة أي ربح أو خسارة سابقة على ذلك الأصل تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٥٥(ب) كما يلي:

(أ) في حالة الأصل المالي ذو تاريخ الاستحقاق الثابت، يتم إطفاء الربح أو الخسارة في الأرباح أو الخسائر خلال العمر المتبقي للاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق باستخدام طريقة الفقدان الفعلية. ويتم أيضاً إطفاء أي فرق بين التكلفة المطافاة الجديدة ومبلغ الاستحقاق خلال العمر المتبقي للأصل المالي باستخدام طريقة الفقدان الفعلية. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦٧ بأي خسران أو أرباح تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(ب) في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ استحقاق ثابت، تبلى الأرباح أو الخسائر في حقوق الملكية حتى يتم بيع الأصل المالي أو التصرف به خلافاً لذلك، عندما يتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة. وإذا انخفضت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم الاعتراف في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٦٧ بأي خسران أو أرباح سابقة تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

الأرباح والخسائر

٥٥ يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناشئة من التغير في القيمة المعادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي لا يكون جزء من علاقة التحوط (انظر الفقرات ٨٩ - ١٠٢) كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي المصنف بالقيمة المعادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من الأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض

(البيانات المالية). باستثناء خسائر إنخفاض القيمة (انظر الفقرات ٦٧ - ٧٠) وأرباح وخسائر الصرف الأجنبي (انظر الفقرة تطبيق ٨٣ من الملحق أ)، حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، وحينها يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة التراكمية المعترف بها مسبقاً في حقوق الملكية في الأرباح أو الخسائر. غير أن الفقدان المحسوبة يستخدم طريقة الفقدان الفعلية (انظر الفقرة ٩) في الأرباح أو الخسائر (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"). ويتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على قوت حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع في الأرباح أو الخسائر عندما ينشأ حق المنشأة باستلام الدفعات (راجع معيار المحاسبة الدولي ١٨).

٥٦ بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة (انظر الفقرتان ٤٦ و ٤٧)، يتم الإعتراف بالربح والخسارة في الأرباح أو الخسائر عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي أو تخفيض قيمته. ومن خلال عملية الإطفاء. أما بالنسبة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تعتبر بنوداً محوطة (انظر الفقرات ٧٨ - ٨٤ والفقرات تطبيق ٩٨ - ٩٩ تطبيق ١٠١ من الملحق أ) تجري محاسبة الخسارة أو الربح بموجب الفقرات ٨٩ - ١٠٢.

٥٧ إذا اعترفت المنشأة بالأصول المالية باستخدام محاسبة تاريخ التسوية (راجع الفقرة ٣٨ والفقرتان تطبيق ٥٣ وتطبيق ٥٦ من الملحق أ)، لا يتم الإعتراف بأي تغير في القيمة المعادلة للأصل الذي يجب استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بالنسبة للأصول المسجلة بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة (باستثناء خسائر إنخفاض القيمة). وبالنسبة للأصول المسجلة بالقيمة المعادلة، يتم الإعتراف بالتغير في القيمة المعادلة في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، حسبما هو مناسب بموجب الفقرة ٥٥.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

٥٨ تقوم المنشأة في تاريخ كل ميزانية عومية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية. وإذا وجد مثل هذا الدليل، تطبق المنشأة الفقرة ٦٢ (للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة)، أو الفقرة ٦٦ (للأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة)، أو الفقرة ٦٧ (للأصول المالية المتوفرة برسم البيع) لتحديد مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة.

٥٩ تنخفض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ويتم تكبد خسائر إنخفاض القيمة إذا، ونقط إذا، كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة لحدث أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الإعتراف الأولي بالأصل (حدث خسارة) ويكون لحدث (أو أحداث) الخسارة تلك أثر على التوقعات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية التي يمكن تقديرها بموثوقية. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث مفرد مميز أدى إلى إنخفاض القيمة. ومن الأرجح أن يكون الأثر المشترك لعدة أحداث قد أدى إلى إنخفاض القيمة. ولا يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية، مهما كانت محتملة. تشمل الأدلة الموضوعية على أن أصلاً مالياً أو مجموعة أصول انخفضت قيمتها أو من غير الممكن تحصيلها المعلومات التي تصل إلى حامل الأصل بشأن:

- (أ) صعوبة مالية كبيرة أمام الجهة المصدرة أو الممتدة؛
- (ب) إخلال قطعي بالعقد مثل تفسير أو إهمال في دفعات القادة أو المبلغ الأصلي؛

(ج) منح المقرض للمقرض لأعراض اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبة المالية للمقرض امتيازاً لا يأخذ المقرض خلافاً لذلك في الاعتبار؛

(د) احتمال كبير للإفلاس أو إعادة تنظيم مالي آخر للجهة المصدرة؛

(هـ) إقراراً بخسارة انخفاض في قيمة ذلك الأصل في فترة تقديم تقارير مالية سابقة؛ أو

(و) تشير البيانات الملحوظة إلى أن هناك انخفاض قابل للقياس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية منذ الاعتراف الأولي بتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد تحديد الانخفاض للأصول المالية المختلفة في المجموعة، بما في ذلك:

(١) التغيرات السلبية في وضع النفع الخاص بالمقرضين في المجموعة (مثلاً عدد متزايد من

الدفعات المؤجلة أو عدد متزايد من المقرضين بواسطة بطاقة الائتمان الذين وصلوا إلى

حدهم الائتماني ويدفعون الحد الأدنى من المبلغ شهرياً)؛ أو

(٢) الظروف الاقتصادية الوطنية أو المحلية التي ترتبط بتعثرات السداد على الأصول في

المجموعة (مثلاً، الزيادة في معدل البطالة في المنطقة الجغرافية للمقرضين، أو الانخفاض

في أسعار الممتلكات المخصصة للرهن في المنطقة ذات العلاقة، أو الانخفاض في أسعار

النفط لأصول القرض بالنسبة لمنتجي النفط، أو التغيرات السلبية في الظروف الصناعية

التي تؤثر على المقرضين في المجموعة).

٦٠ لا يعتبر احتفاء السوق النشط بسبب عدم التداول العلني بالأدوات المالية للمنشأة دليلاً على انخفاض القيمة. ولا يعتبر انخفاض الملاءة الائتمانية للمنشأة، بحد ذاته، دليلاً على انخفاض القيمة، بالرغم من أنه قد يكون دليلاً على انخفاض القيمة عندما يؤخذ بعين الاعتبار مع معلومات أخرى متوفرة. ولا يعتبر بالضرورة انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي إلى ما دون تكلفته أو تكلفته المطفأة دليلاً على انخفاض القيمة (مثلاً، انخفاض القيمة العادلة للاستثمار في أداة الدين الناتج عن الزيادة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر).

٦١ بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة ٥٩، تتضمن الأدلة الموضوعية على انخفاض قيمة الاستثمار في أداة حقوق الملكية معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حصلت في البيئة التقنية، أو الإحصائية، أو القانونية، أو في السوق التي تعمل فيه المنشأة المصدرة، وتشير إلى أنه من غير الممكن استرداد تكلفة الاستثمار في أداة حقوق الملكية. ويعتبر الانخفاض الكبير أو الذي يستغرق وقتاً طويلاً في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق الملكية إلى ما دون تكلفتها دليلاً موضوعياً على انخفاض القيمة.

٦٢ تكون البيانات الملحوظة المطلوبة لتقدير مبلغ خسارة انخفاض قيمة الأصل المالي في بعض الحالات مقتصرة على الظروف الحالية أو أنها لم تعد لها علاقة بها تماماً. على سبيل المثال، يمكن أن يكون هذا هو الحال عندما يواجه المقرض صعوبات مالية ويكون هناك القليل من البيانات التاريخية المتوفرة المتعلقة بمقرضين مماثلين. وفي مثل هذه الحالات، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتقدير مبلغ أي خسارة انخفاض قيمة. وعلى نحو مماثل، تستخدم المنشأة حكمها المبني على الخبرة لتعديل

البيانات الملحوظة لمجموعة من الأصول المالية لتعكس الظروف الحالية (انظر الفقرة ٨٩). إن استخدام التقديرات المعقولة هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا نقوض من موثوقيتها.

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

٦٣ إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على القروض والذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المسجلة بالتكلفة المطفأة، يتم قياس مبلغ الخسارة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتخفيضات النقدية المستقبلية المقدرة (باستثناء خصائر الائتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) مخصوما بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي الذي يتم حسابه عند الاعتراف الأولي). ويتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل إما مباشرة أو من خلال استخدام حساب علاوة معين. ويتم الاعتراف بمبلغ الخسارة في الأرباح أو الخصائر.

٦٤ تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على انخفاض القيمة بشكل منفرد للأصول المالية التي تعتبر هامة بشكل منفرد، وبشكل منفرد أو جماعي للأصول المالية التي لا تعتبر هامة بشكل معرود (انظر الفقرة ٥٩). وإذا حدثت المنشأة عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لأصل مالي يتم تقييمه بشكل منفرد، سواء كان كبيراً أم لا، تقوم بتضمين الأصل في مجموعة من الأصول المالية ذات سمات مشابهة لمخاطر الائتمان وتقييمهم بشكل جماعي لإنخفاض القيمة. لا تشمل الأصول التي يتم تقييمها بشكل منفرد لإنخفاض القيمة والتي يتم أو يستمر الاعتراف بخصائر الإنخفاض القيمة الخاصة بها في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

٦٥ إذا انخفض مبلغ خسارة إنخفاض القيمة، في فترة لاحقة، وكان يمكن ربط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الاعتراف بإنخفاض القيمة (مثل التحسن في الملاءة الائتمانية للمدين)، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً إما مباشرة أو من خلال تعديل حساب علاوة معين. ولا ينتج عن عملية العكس تجاوز المبلغ المسجل للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة المطفأة لو لم يتم الاعتراف بإنخفاض القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس إنخفاض القيمة. ويتم الاعتراف بالقييد العاكس في الأرباح أو الخصائر.

الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

٦٦ إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة إنخفاض قيمة على أداة حقوق ملكية غير مسعرة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أو على أصل مشتق مرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، يتم قياس مبلغ خسارة إنخفاض القيمة على أنه الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المالي والقيمة الحالية للتخفيضات النقدية المستقبلية المقدرة مخصوماً بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مشابه (انظر الفقرة ٤٦ ج) والفرقتان تطبيق ٨٠ وتطبيق ٨١ من الملحق أ). ولا يتم عكس خصائر إنخفاض القيمة هذه.

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

- ٦٧ عندما يتم الاعتراف بإنخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية ويكون هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل (انظر الفقرة ٥٩)، يتم إلغاء الخسارة التراكمية التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية من حقوق الملكية ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بالرغم من أنه لم يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي.
- ٦٨ يكون مبلغ الخسارة التراكمية التي يتم إغلاؤها من حقوق الملكية والاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر بموجب الفقرة ٦٧ هو الفرق بين تكلفة الاندماج بالشراء (صافي تسديد وإطفاء المبلغ الأصلي) والقيمة العادلة الحالية، مطروحا منه خسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل المالي المعترف به سابقا في الأرباح أو الخسائر.
- ٦٩ لا يتم عكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر لإستثمار معين في أداة حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة.
- ٧٠ إذا ازدادت القيمة العادلة لأداة دين مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، في أي فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في الأرباح أو الخسائر، يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة، مع الاعتراف بمبلغ القيد العاكس في الأرباح أو الخسائر.

التحوط

- ٧١ إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أداة تحوط وبند متعلق بها محوط كما هو مبين في الفقرات ٨٥-٨٨ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ١٠٢-١٠٤، فإن محاسبة المكسب أو الخسارة في أدوات التحوط وبندو للتحوط يجب أن تتبع الفقرات ٨٩-١٠٢.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

- ٧٢ لا يحدد هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحديد المشتقة على أنها أداة تحوط شريطة تلبية الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (انظر الفقرة ٩٤ من الملحق أ). إلا أنه يمكن تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.
- ٧٣ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن تحديد الأدوات التي تتطوي على طرف خارج المنشأة عدة التقارير المالية فقط (أي خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة التي يتم إعداد التقارير عنها) على أنها أدوات تحوط. بالرغم من أن المنشآت المختلفة ضمن المجموعة الموحدة أو الأقسام ضمن المنشأة يمكن أن ترم معاملات تحوط مع منشآت أخرى ضمن المجموعة أو الأقسام ضمن المنشأة، فإنه يتم إلغاء أي من هذه المعاملات بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. غير أنها يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في

البيانات المالية المفردة أو المنفصلة للمنشآت الفردية ضمن المجموعة أو في إعداد التقارير حول القطاع شريطة أن تكون خارجية عن المنشأة أو القطاع الذي يتم إعداد التقارير عنه.

تحديد أدوات التحوط

٧٤ يكون هناك عادة قياس معرّد للقيمة العادلة لأداة التحوط في محلها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تحديد علاقة التحوط من قبل المنشأة لأداة التحوط في محلها. وفيما يلي الاستثناءات الوحيدة المسموح بها:

(أ) فصل القيمة الجوهرية عن القيمة الزمنية لتحديد الخيار وتحديد التغير في القيمة الجوهرية للخيار على أنه أداة تحوط فقط واستثناء التغير في قيمته الزمنية؛ و

(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهذه الاستثناءات لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الجوهرية للخيار والعلوّة على العقد الأجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون إستراتيجية تحوط فعالة تُقيم كلا من القيمة الجوهرية والقيمة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة التحوط.

٧٥ يمكن تحديد نسبة من كامل أداة التحوط مثل ٥٠% من المبلغ الإسمي، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط متداولة.

٧٦ يمكن تحديد أداة تحوط معرّدة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يكون من الممكن تحديد المخاطر المحوط لها بوضوح، و (ب) يكون من الممكن إثبات فاعلية التحوط، و (ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تحديد معين لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

٧٧ يمكن النظر إلى إثنين أو أكثر من المشتقات، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، إثنين أو أكثر من غير المشتقات أو نسب منها، أو مجموعة من المشتقات وغير المشتقات أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتحديدها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط، بما في ذلك عندما تعادل المخاطرة (المخاطر) الناشئة عن بعض المشتقات تلك الناشئة من أخرى. وعلى كل حال، لا يكون خيار الحد الأعلى والحد الأدنى لسعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشتري مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فعليا، خيارا مكتوبا صافيا (تم مقابله استلام علوّة صافية). وعلى نحو مماثل، فإنه يمكن تحديد إثنين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيار مكتوب أو خيار مكتوب صافي.

بنود التحوط

البنود المؤهلة

٧٨ يمكن أن يكون البنود المحوط أصلا أو إلزاما معترفا به، أو إلزاما ثابتا غير معترف به، أو معاملة متبأ بها محتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البنود المحوط (أ) أصلا، أو إلزاما، أو إلزاما ثابتا، أو معاملة متبأ بها محتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتبأ بها المحتملة جداً، أو

صافي إستثمارات في عملية أجنبية ذات سمات مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظي لمخاطر سعر العائدة فقط، جزء من محفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم التحوط لها.

٧٩ يعكس القروض والذمم المدينة، فإن الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند محوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر التشديد لأن تحديد الإستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق يقضي نية الاحتفاظ بالإستثمار حتى تاريخ الإستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التغيرات النقدية لهذا الإستثمار المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق بنداً محوطاً فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الإئتمان.

٨٠ لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تحديد الأصول، أو الإلتزامات، أو الإلتزامات الثابتة، أو المعاملات المتتأ بها المحتملة جداً التي تنطوي على طرف خارج عن المنشأة على أنها بنود محوطة. ويتبع ذلك إمكانية تطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت أو القطاعات في نفس المجموعة فقط في البيانات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات وليس في البيانات المالية الموحدة للمجموعة. وكاستثناء، يمكن أن تكون مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن المجموعة (مثلاً الذمم الدائنة / الذمم المدينة بين شركتين تابعيتين) مؤهلة كبند محوط في البيانات المالية الموحدة إذا نتج عنها تعرض لأرباح أو خسائر سعر الصرف الأجنبي التي لم يتم إلغاؤها تماماً عند التوحيد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ "الأثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". ولا يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلغاء أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي من البنود النقدية ضمن المجموعة تماماً عند التوحيد عندما يتم التعامل بالبنود النقدي ضمن المجموعة بين منشآت مجموعتين لهما عملات وظيفية مختلفة.

تحديد البنود المالية كبنود محوطة

٨١ إذا كان البند المحوط أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً، فإنه يمكن أن يكون بنداً محوطاً فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من تنفقاته النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من التغيرات النقدية التعاقدية المختارة أو حصص منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية، على سبيل المثال، يمكن تحديد حصة قابلة للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو إلتزام بفائدة على أنها مخاطر محوطة (مثل سعر الفائدة للخالي من المخاطر أو عنصر سعر للفائدة الأساسي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المحوطة).

٨١ أ في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (ويفضل في مثل هذا التحوط)، يمكن تحديد الحصة المحوطة على أساس مبلغ من العملة (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو البوند، أو الراندا) وليس كأصول (أو إلتزامات) منفردة. وبالرغم أن المحفظة يمكن أن تشمل، لأغراض إدارة المخاطر، أصولاً وإلتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغاً من الأصول أو مبلغاً من الإلتزامات. ولا يسمح بتحديد صافي المبلغ الذي يشمل على الأصول أو الإلتزامات. ويمكن للمنشأة أن تحوط لحصة من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولاً يستحق دفعها مسبقاً، يمكن للمنشأة أن تحوط للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغير في سعر الفائدة المحوط على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس التعاقدية. وعندما تعتمد الحصة المحوطة على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإن الأثر الذي يتركه التغيرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يتم شمله

عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط. وببعض ذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنودا يستحق دفعها مسبقا بواسطة مشتقة لا يستحق دفعها مسبقا، تنشأ عدم الفاعلية إذا تتم مراجعة التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم مسبقا تسديد البنود في المحفظة المحوطة، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للتسديد المسبق تختلف عن تلك المتوقعة.

تحديد البنود غير المالية كبنود محوطة

٨٢ إذا كان البند المحوط أصلا غير مالي أو بالتزاما غير مالي، يتم تحديده على أنه بند محوط (أ) لمخاطر الصلة الأجنبية، أو (ب) في مجمله لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الحصة الملائمة من التدفقات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة التي تُنسب إلى مخاطر محددة بدلا من مخاطر العملة الأجنبية.

تحديد مجموعة من البنود كبنود محوطة

٨٣ يتم تجميع الأصول المتشابهة أو الالتزامات المتشابهة ويتم تحوطها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الالتزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تحديدها على أنها محوطة. وعلاوة على ذلك، يتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متقارب تقريبا مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى المخاطرة المحوطة الخاصة بمجموعة البنود.

٨٤ ولأن المنشأة تقيم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المتشابهة) مع البند المحوط (أو مجموعة من البنود المحوطة المتشابهة)، فإن مقارنة أداة التحوط مع المركز المالي الصافي الكلي (مثلا صافي جميع الأصول ثابتة السعر أو الالتزامات ثابتة السعر التي يكون لها تاريخ إستحقاق مماثلة)، بدلا من بند محوط محدد، لا يكون مؤهلا لمحاكاة التحوط.

محاسبة التحوط

٨٥ تعترف محاسبة التحوط بشكل متماثل بثلاث المعادلة (offsetting) صافي الربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتعلق بها الذي يتم تحوطه.

٨٦ عاقلات التحوط ذات ثلاثة أنواع:

(أ) تحوط القيمة العادلة هو تحوط لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو الالتزام معترف به أو التزام ثابت غير معترف به، أو حصة محددة لهذا الأصل، أو الالتزام، أو الإلتزام الثابت، التي تُنسب إلى مخاطرة معينة ويمكن أن تؤثر على الربح أو الخسارة.

(ب) تحوط التدفق النقدي تحوط ضد التعرض للتغير في التدفق النقدي الذي (١) يعزى لمخاطرة معينة مرتبطة بأصل أو التزام معترف به (مثل كافة أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين سعره متغير) أو عملية متبها بها (مثل شراء أو بيع متوقع) والذي (٢) سيؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها، ويتم محاسبة التحوط لالتزام ثابت غير معترف به لشراء أو بيع أصل بسعر ثابت في عملة تقارير المشروع على أنه تحوط تكفي نقدي بالرغم من أنه يتعرض لمخاطرة في قيمته العادلة.

(ج) تحوط لصافي استثمار في وحدة أجنبية كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٨٧ التحوط لمخاطر العملة الأجنبية لتمهيدات المنشأة يمكن إستخدامها كتحوط للقيمة العادلة أو تحوط التدفق النقدي.

٨٨ بموجب هذا المعيار تحقق علاقة التحوط للشروط اللازمة لمحاسبة التحوط الخاصة كما هو مبين في الفقرات ٨٩-١٠٢. وذلك فقط إذا تم تلبية كافة الشروط التالية:

(أ) عند بدء التحوط هناك وثائق رسمية لعلاقة التحوط وهدف واستراتيجية إدارة مخاطرة المشروع للقيام بالتحوط، ويجب أن تشمل تلك الوثائق تحديد أداة التحوط والبند أو العملية المحوطة ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المحوطة وكيف سيفهم المشروع بتقييم فاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط أو التدفقات النقدية للعملية المحوطة التي تعزى للمخاطرة المحوطة.

(ب) يتوقع أن يكون التحوط فعالاً جداً (انظر الفقرة ١٠٥-١١٣ من التطبيقات الإرشادية) في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى للمخاطرة المحوطة وذلك بما يتفق مع استراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة أصلاً لعلاقة التحوط المعنية تلك.

(ج) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي يجب أن تكون العملية المتنبأ بها التي هي موضوع التحوط محتملة إلى حد كبير، ويجب أن تقدم تعرضاً للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكنها في النهاية أن تؤثر على صافي الربح أو الخسارة المبلغ عنها.

(د) يمكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق به، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط والقيمة العادلة لأداة التحوط (انظر الفقرة ٤٦ و ٤٧ والملحق أ الفقرات من التطبيقات الإرشادية ٨٠ و ٨١ من أجل الإرشاد الخالص بالقيمة العادلة).

(هـ) تم تقييم التحوط على أساس مستمر وتحديده فعلياً أنه كان فعالاً جداً خلال فترة تقديم التقارير المالية الذي كان من أجله تم تحديد التحوط.

تحوطات القيمة العادلة

٨٩ إذا لم يتم تحوط قيمة عادلة الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير المالية، فإنه يجب محاسبته كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (أداة تحوط مشتقة) أو عنصر الصلة الأجنبية في مبالغها المسجل الذي تم قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ (أداة تحوط غير مشتقة) يجب الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة؛ و

(ب) المكسب أو الخسارة من البند المحوط التي تعزى للمخاطرة المحوطة يجب أن تحل المبلغ المسجل للبند المحوط والاعتراف بها فوراً في الربح أو الخسارة. وينطبق ذلك حتى ولو تم خلافاً لذلك قياس بند محوط بمقدار التكلفة. الاعتراف بالربح أو الخسارة التي تعزى لمخاطر التحوط في الربح أو الخسارة تنطبق إذا كان البند المحوط أصل مالي متوفر للبيع.

٨٩ أ بالنسبة لعملية تحوط لقيمة عادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بحصة من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية (ويفضل في مثل هذا التحوط)، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ٨٩(ب) من خلال عرض الربح أو الخسارة المنسوبة إلى البند المحوط إما:

(أ) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الأصول، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط أصلاً؛ أو

(ب) في بند سطر منفصل مفرد ضمن الإلتزامات، لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يكون فيها البند المحوط إلتزاماً.

يتم عرض بنود السطر المنفصلة المشار إليها في (أ) و (ب) أعلاه إلى جانب الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويتم إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر هذه من الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الإعراف بالأصول أو الإلتزامات المرتبطة بها.

٩٠ إذا تم تحوط مخاطر معينة فقط تترى إلى بند محوط فإنه يتم الإبلاغ عن التأثيرات المعترف بها في القيمة العادلة للبند المحوط التي ليس لها علاقة بالتحوط في الفقرة ٥٥.

٩١ يجب على المشروع أن يتوقف عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة ٨٩ إذا حصل أي مما يلي:

(أ) انتهاء مدة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يعتبر تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى انتهاء أو إنهاء إذا كان هذا التجديد أو الإنهاء جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة للمنشأة)؛

(ب) لم يعد التحوط يلبي مقاييس التفاضيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨؛ أو

(ج) إبطال التجديد من قبل المنشأة.

٩٢ يتم إلغاء أي تعديل ينشأ من الفقرة ٨٩ (ب) على المبلغ المسجل للأداة المالية المحوطة التي تستخدم لها طريقة الفقدان الفعلية (أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، على بند سطر الميزانية العمومية المنفصل المذكور في الفقرة ٨٩ أ) في حساب الأرباح أو الخسائر. ويمكن أن يبدأ الإطفاء حالما يوجد التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه تعديل البند المحوط للتغيرات في قيمته العادلة التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم فتحوط لها. ويعتمد التعديل على سعر الفقدان الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الإطفاء. إلا أنه إذا كان الإطفاء باستخدام سعر الفقدان الفعلي الذي تم إعادة إحتسابه، في حال تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفقدان الخاصة بمحفظة أصول مالية أو إلتزامات مالية (وقطع في مثل هذا التحوط)، هو أمر غير عملي، يتم إلغاء التعديل باستخدام طريقة القسط للثابت. ويتم إلغاء التعديل بالكامل من خلال إستحقاق الأداة المالية أو في حالة التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، بانتهاء الفترة الزمنية لإعادة التسعير ذات العلاقة.

٩٣ عندما يتم تحديد الإلتزام ثابت غير معترف به على أنه بند تحوط، يتم الإعراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للإلتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الأرباح أو الخسائر (أنظر الفقرة ٨٩ (ب)). ويتم أيضاً الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الأرباح أو الخسائر.

٩٤ عندما يتم المنشأة إلتزاماً ثابتاً لشراء أصل أو تحمل الإلتزام يعتبر بنداً محوطاً في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام الناتج عن استيفاء المنشأة للإلتزام الثابت ليشمل التغير

الترامي في القيمة العادلة للالتزام الثابت الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية.

تحوطات التدفق النقدي

٩٥ إذا لبي تحوط تدفق نقدي الشروط الواردة في الفقرة ٨٨ خلال فترة تقديم التقارير، فانه يجب محاسبته كما يلي:

- (أ) الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط المحدد على أن تحوط فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و
- (ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الأدوات المالية مباشرة في الربح أو الخسارة.

٩٦ بشكل أكثر تحديداً، تتم محاسبة تحوط للتدفق النقدي كما يلي:

- (أ) يتم تعديل الجزء المكون المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المحوط بمقدار ما يلي:
 - (١) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط من بداية التحوط؛ و
 - (٢) القيمة العادلة للتغير التراكمي (القيمة الحالية) في التكتفات النقدية المستقبلية للبند المحوط من بداية التحوط؛
- (ب) أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو عنصر معين (التي هي ليست تحوطاً فعالاً) يعترف بها في الربح أو الخسارة؛ و
- (ج) إذا استنتج استراتيجية إدارة المخاطرة الموثقة لتحوط خاص بعلاقة معينة من تقييم فعالية التحوط المكون المعين للمكسب أو الخسارة أو التكتفات النقدية ذات العلاقة لأداة تحوط من تقييم فاعلية التحوط (انظر الفقرات ٧٤، ٧٥ والفقرة ٨٨ (أ))، فإن ذلك المكون المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم الاعتراف به بموجب الفقرة ٥٥).

٩٧ إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي، يتم إعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الإعراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الإلتزام الذي يتم تحمله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الإعراف بدخل الفقد أو مصروف الفقد). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

٩٨ إذا نتج لاحقاً عن التحوط للمعاملة المتنبأ بها الإعراف بأصل غير مالي أو الإلتزام غير مالي، أو إذا أصبحت المعاملة المتنبأ بها لأصل غير مالي أو الإلتزام غير مالي إلزاماً ثابتاً ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، فإن المنشأة تتنبأ إما البند (أ) أو (ب) كما يلي:

(أ) تقوم بإعادة تصنيف الأرباح أو الخسائر ذات العلاقة التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٩٥ إلى حساب الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم شراؤه أو الالتزام الذي يتم تحميله على الأرباح أو الخسائر (مثل الفترات التي يتم فيها الاعتراف بمصروف الإستهلاك أو تكلفة المبيعات). لكن إذا كانت المنشأة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل الخسارة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية أو جزء منها في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده إلى حساب الأرباح أو الخسائر.

(ب) تقوم بإلغاء الأرباح والخسائر ذات العلاقة التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وفقاً للفقرة ٩٥، وتقوم بضمها في التكلفة الأولية أو المبلغ المسجل الآخر للأصل أو الالتزام.

٩٩ تتبنى المنشأة بما البند (أ) أو (ب) في الفقرة ٩٨ على أنها سيستها المحاسبية وتطبقها بشكل منسجم على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بها الفقرة ٩٨.

١٠٠ بالنسبة لكافة تحوطات التدفقات النقدية عدا عن تلك التي تغطيها الفقرة ٩٧ و ٩٨، يجب الإفصاح بالمبالغ التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية في الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الالتزام الثابت المحوط أو العملية المتنبأ بها على صافي الربح أو الخسارة (مثل ذلك عندما يحدث بيع متنبأ به).

١٠١ في أي من الظروف التالية يجب على المشروع إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات ٩٥ - ١٠٠:

(أ) انتهاء فترة أداة التحوط أو بيعها، أو إنهاؤها أو ممارستها (لهذا الغرض، فإن تجديد أو استبدال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يعتبر انتهاء لفترة التحوط أو استبدال لها إذا كان ذلك التجديد أو الاستبدال جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة للمشروع)، وفي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة التراكمية لأداة التحوط التي أبلغ عنها مبدئياً مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالاً (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتنبأ بها. وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠.

(ب) التحوط لم يعد يلبي مقاييس التقييم لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨، ففي هذه الحالة فإن المكسب أو الخسارة في أداة التحوط التي أبلغ عنها مبدئياً مباشرة في حقوق الملكية عندما كان التحوط فعالاً (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب أن تبقى بشكل منفصل في حقوق الملكية إلى أن تحدث العملية المتلزم بها أو المتنبأ بها، وعندما تحدث العملية تنطبق الفقرات ٩٧، ٩٨، ١٠٠.

(ج) العملية المتلزم بها أو المتنبأ بها لم يعد يتوقع حدوثها، وفي هذه الحالة فإن أي مكسب أو خسارة متراكمة على الأدوات المالية تم الإبلاغ عنها مباشرة في حقوق الملكية يجب الإبلاغ عنها في الفترة عندما أصبح التحوط نافذاً (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) يجب الاعتراف به في الربح أو الخسارة. العملية المتوقعة ربما لا تحتاج إلى وقت لظول (انظر الفقرة ٨٨ (ج) ربما تبقى حتى تتحقق).

(د) تلغي المنشأة التحديد. وبالنسبة لتحولات المعاملة المتنبأ بها، فإن الأرباح أو الخسائر التراكمية من أداة التحوط التي يستمر الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية ابتداءً من الفترة التي كان التحوط فيها فعالاً (انظر الفقرة ٩٥ (أ)) تبقى معترفاً بها بشكل منفصل في حقوق الملكية حتى

تحدث المعاملة المتنبأ بها أو لا يعود من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرة ٩٧ أو ٩٨ أو ١٠٠. وإذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم الاعتراف في حساب الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر التراكمية التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

تحوطات صافي الاستثمار

١٠٢ يجب محاسبة تحوطات صافي استثمار في مؤسسة أجنبية، بما في ذلك البنود المالية كجزء من صافي الاستثمار (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢١) بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:

- (أ) الجزء من المكسب أو الخسارة في أداة التحوط المحدد على أنه تحوط فعال (انظر الفقرة ٨٨) يجب الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ١)؛ و
- (ب) يجب الإفصاح عن الجزء غير الفعال في الربح أو الخسارة.

المكسب أو الخسارة في أداة التحوط المتوقعة بالجزء الفعال من التحوط الذي تم الإفصاح عنه مباشرة في حقوق الملكية يجب الإفصاح عنه بنفس طريقة مكسب أو خسارة ترجمة العملة الأجنبية.

تاريخ النفاذ والفترة الإحتقالية

١٠٣ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك جميع التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. ويسمح بالتطبيق المبكر، يجب على المنشأة عدم تطبيق هذا المعيار (بما في ذلك التعديلات الواردة في ١ مارس ٢٠٠٤) للفترة المالية التي تبدأ في ١ يناير عام ٢٠٠٥ إلا إذا طبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (الوارد في ديسمبر ٢٠٠٣). أما إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ، يجب أن تفصح عن ذلك.

١٠٣ على المنشأة تطبيق التعديلات في الفقرة ٢ (ز) للفرات السنوية التي تبدأ في أو قبل ١ يناير ٢٠٠٦. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥^{*} الحقوقي في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي للفرات الأكبر، هذه التعديلات يجب أن تطبق على تلك الفترات.

١٠٤ يتم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي باستثناء ما هو محدد في الفقرات ١٠٥ - ١٠٨. ويتم تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة سابقة معروضة وجميع المبالغ المقارنة الأخرى كما لو أن هذا المعيار كان دائما قيد الاستخدام ما لم يكن إعادة عرض المعلومات هو أمر غير عملي. وإذا كان إعادة العرض هو أمر غير عملي، تفصح المنشأة عن تلك الحقيقة وتشير إلى الحد الذي تم فيه عرض المعلومات.

١٠٥ عندما يتم تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يسمح للمنشأة أن تحدد أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنه متوفر برسم البيع بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة ٩ والذي يقتضي القيام بمثل هذا التحديد عند الاعتراف الأولي. وبالتسمية لأي أصل مالي يتم تحديده على أنه متوفر برسم البيع، تعترف المنشأة بجميع التغيرات

التراكمية في القيمة العادلة في عنصر منفصل في حقوق الملكية حتى حدوث إلغاء إقرار أو إنخفاض قيمة لاحق، عندما تقوم المنشأة بنقل تلك الأرباح أو الخسائر التراكمية إلى حساب الأرباح أو الخسائر. وبالنسبة لأي أداة مالية يتم تحديدها كما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع، تقوم المنشأة:

- (أ) بإعادة عرض الأصل المالي أو الالتزام المالي باستخدام التحديد الجديد في البيانات المالية المقارنة؛ و
- (ب) بالإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم تحديدها في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

١٠٦ باستثناء ما هو مسموح في الفقرة ١٠٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات إلغاء الإقرار الواردة في الفقرات ١٥-٣٧ والفقرات تطبيق ٣٦- تطبيق ٥٢ من الملحق "أ" بأثر مستقبلي. وبهذا، لذلك، إذا قامت المنشأة بإلغاء الإقرار بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (المنقح عام ٢٠٠٠) نتيجة المعاملة التي حدثت قبل ١ كانون الثاني ٢٠٠٤ ولم يكن ليتم الإقرار بتلك الأصول بموجب هذا المعيار، فبها لا تعترف بتلك الأصول.

١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٦، يمكن للمنشأة أن تطبق متطلبات إلغاء الإقرار الواردة في الفقرات ١٥ - ٣٧ والفقرات تطبيق ٣٦ - تطبيق ٥٢ من الملحق "أ" بأثر رجعي من تاريخ اختياره المنشأة، شريطة أن يكون قد تم الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والالتزامات التي تم إلغاء الإقرار بها نتيجة معاملات سابقة في وقت المحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

١١٠٧ بالرغم من الفقرة ١٠٤ يمكن للمنشأة أن تطبق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة تطبيق ٧٦ والفقرة تطبيق ٧٦ أ بإحدى الطريقتين التاليتين:

- (أ) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢؛ أو
- (ب) بأثر مستقبلي على المعاملات التي يتم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤.

١٠٨ لا تقوم المنشأة بتعديل المبلغ المسجل للأصول غير المالية والالتزامات غير المالية لكي تستثني الأرباح والخسائر المتعلقة بتحويلات التدفق النقدي التي كتبت مشمولة في المبلغ المسجل قبل بداية السنة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى. وفي بداية الفترة المالية التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يتم إعادة تصنيف أي مبلغ تم الإقرار به مباشرة في حقوق الملكية لتحويلات الالتزام الثابت الذي تتم محاسبته بموجب هذا المعيار كتحويلات للقيمة العادلة على أنه أصل أو التزام، باستثناء التحويلات لمخاطر العملة الأجنبية التي تستمر معاملتها على أنها تحويلات تدفق نقدي.

سحب البيانات الأخرى

١٠٩ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس" المنقح في تشرين الأول عام ٢٠٠٠.

١١٠ يحل هذا المعيار وإرشادات التنفيذ المرفقة به محل إرشادات التنفيذ الصادرة من قبل لجنة إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة.

الملحق أ

التطبيقات الإرشادية

يعتبر هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

النطاق (الفقرات ٢ - ٧)

تطبيق ١ يقتضي بعض العقود تمديد دفعة على أساس المتغيرات المناخية أو الجيولوجية أو المادية. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المعتمدة على المتغيرات المناخية "بالمشتقات المناخية"). وإذا لم تدرج تلك العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين" فإنها تدرج ضمن نطاق هذا المعيار.

تطبيق ٢ لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منافع الموظفين التي تمثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦ "انخفاض قيمة الأصول" واتفاقيات الإثارة المبنية على أساس حجم المبيعات أو إيرادات الخدمة التي تتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد".

تطبيق ٣ تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتنفيذ ما ترى أنه "استثمار إستراتيجي" في أدوات حقوق الملكية التي تصدرها منشأة أخرى، بنية إقامة أو المحافظة على علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها. وتستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة" لتحديد ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية في المحاسبة هي طريقة مناسبة لمثل هذا الاستثمار. وعلى نحو مماثل، تستخدم منشأة المستثمر معيار المحاسبة الدولي ٣١ "المحصر في المشاريع المشتركة" لتحديد ما إذا كان التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية هي طريقة مناسبة لمثل هذا الاستثمار. وإذا لم تكن طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية مناسبة، تطبق المنشأة هذا المعيار على ذلك الاستثمار الإستراتيجي.

تطبيق ٤ ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والإلتزامات المالية لشرركات التأمين، باستثناء الحقوق والالتزامات التي تستند إليها الفقرة ٢(هـ) لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

تطبيق ٥ أ يمكن أن يكون لعقود الضمانات المالية لشكال قانونية مختلفة، مثل الضمانة المالية، أو خطاب الاعتماد، أو عقد تشر الإئتمان أو عقد التأمين. ولا تعتمد طريقة محاسبتها على شكلها القانوني. وفيما يلي أمثلة على طرق المعاملة الملائمة (انظر الفقرتان ٢(هـ) و ٣):

- (أ) إذا لم يكن العقد عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، تطبق المنشأة المصدرة هذا المعيار. وبالتالي فإن عقد الضمانة المالية الذي يقتضي تسديد دفعات إذا كانت الملاءة الإئتمانية للمدين أقل من مستوى معين إما يدرج ضمن نطاق هذا المعيار.
- (ب) إذا تكونت المنشأة المصدرة أو احتفظت بالضمانة المالية عند نقل أصول مالية أو إلتزامات مالية إلى طرف آخر ضمن نطاق هذا المعيار، فإنها تطبق هذا المعيار.
- (ج) إذا كان العقد عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، تطبق المنشأة المصدرة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ما لم ينطبق البند (ب).
- (د) إذا قمت المنشأة المصدرة بضمانة مالية فيما يتعلق ببيع البضائع، فإنها تطبق معيار المحاسبة الدولي ١٨ عند تحديد وقت اعترافها بالإيرادات الناتجة.

تعريفات (الفقرتان ٨ و ٩)

سعر الفائدة الفعلي

٥ تطبيق يتم في بعض الحالات شراء الأصول المالية بخصم كبير يعكس خسائر الإئتمان المتكبدة. وتقوم المنشآت بشمل خسائر الإئتمان المتكبدة هذه في التنفقات النقدية المقررة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

٦ تطبيق عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تقوم المنشأة عموماً بإطفاء أي رسوم، ونقاط مدفوعة أو مقبوضة، وتكاليف المعاملة، والعلاوات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة. وعلى كل حال، يتم استخدام فترة زمنية أقصر إذا كانت هذه هي الفترة التي ترتبط بها الرسوم، أو النقاط المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملة أو العلاوات أو الخصومات إلى أسعار السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء الملائمة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التقييم. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة ذات سعر عائم يعكس الفائدة التي استحققت على الأداة منذ أن تم دفع الفائدة آخر مرة، أو التغيرات في أسعار السوق منذ إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق، يتم إطفاءه إلى التاريخ اللاحق الذي يتم فيه إعادة تحديد سعر الفائدة العائم إلى أسعار السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة التي تلي تاريخ إعادة تحديد الفائدة لأنه، في تلك التاريخ، يتم إعادة تحديد المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي أسعار الفائدة) إلى أسعار السوق. لكن إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن التغير في توزيع الإئتمان على السعر العائم المحدد في الأداة، أو المتغيرات الأخرى التي لم يتم إعادة تحديدها إلى أسعار السوق، يتم إطفائها خلال العمر المتوقع للأداة.

٧ تطبيق بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية ذات السعر العائم، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتنفقات النقدية لعكس التغيرات في أسعار الفائدة في السوق إلى تغيير سعر الفائدة الفعلي. وإذا تم الإعتراف بأصل مالي أو الإلتزام مالي ذو سعر عائم بشكل أولي بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي مستحق القبض أو مستحق الدفع عند الاستحقاق، فلا يكون لإعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية عادة أي أثر هام على المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

٨ تطبيق إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنها تعدل المبلغ المسجل للأصل المالي أو الإلتزام المالي (أو مجموعة من الأنواع المالية) لتعكس التنفقات النقدية المقررة للفعالية والمنفعة. وتعيد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتنفقات النقدية المستقبلية المقررة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. ويتم الإعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الأرباح أو الخسائر.

المشتقات

٩ تطبيق من الأمثلة النموذجية على المشتقات العقود المستقبلية والعقود الأجلة، وعقود الخيار وعقود المبادلة. ويكون للمشتقة عادة مبلغ لسمي، وهو مبلغ من العملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد من وحدات الوزن أو الحجم أو للوحدات الأخرى المحددة في العقد. وعلى كل حال، لا تقتضي الأداة المشتقة من المالك أو للكتيب أن يستمر أو يقضى المبلغ الإسمي في بداية العقد. وكخيار بديل، يمكن أن تقتضي المشتقة تسديد دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (لكن ليس بشكل تناسبي مع

التغير في البنود ذات الصلة) نتيجة بعض الأحداث المستقبلية غير المرتبطة بالمبلغ الاسمي. على سبيل المثال، يمكن أن يقتضي عقد معين دفعة ثابتة بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة* إذا ازداد سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن في مدة أشهر بمقدار ١٠٠ نقطة أساسية. ويعتبر مثل هذا العقد مشتقة رغم أن المبلغ الاسمي غير محدد.

تطبيق ١٠ يشمل تعريف المشتقة في هذا المعيار العقود التي يتم تسويتها على أساس الإجمالي من خلال تسليم بند ذو صلة (مثلاً عقد أجل لشراء أداة ذات سعر ثابت). ويمكن أن يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية (مثلاً عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ويكون مثل هذا العقد ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان قد تم إرماه ولا يزال محتفظاً به لغرض تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة (انظر الفقرات ٥ - ٧).

تطبيق ١١ إن إحدى السمات المحددة للمشتقة هي أن لها صافي استثمار أولي أقل مما يُطلب للأشكال الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية ذات الصلة التي يرتبط بها الخيار. ويستوفي مبادلة العملة التي تقتضي تبادلاً أولياً للعملات المختلفة ذات القيم العادلة المتسوية للتعريف لأن لها صافي استثمار أولي قيمته صفر.

تطبيق ١٢ ينشأ عن الطريقة المعتادة في الشراء أو البيع للترام ذو سعر ثابت بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية يلبي تعريف المشتقة. لكن بسبب المدة القصيرة للإلتزام، فلا يتم الاعتراف به كأداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، ينص هذا المعيار على محاسبة خاصة لمثل هذه العقود (انظر الفقرات ٣٨ و تطبيق ٥٣ - تطبيق ٥٦).

تطبيق ١١٢ يشير تعريف المشتقة إلى متغيرات غير مالية لا تحصى طرف معين في العقد. وتتضمن هذه المتغيرات مؤشراً الحساس للزلازل في منطقة معينة ومؤشراً لدرجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية التي تخص طرف معين في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يضر أو يدمر أصلاً خاص بطرف معين في العقد. ويكون التغير في القيمة العادلة لأصل غير مالي خاصاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس فقط التغيرات في أسعار السوق لمثل تلك الأصول (المتغير المالي) بل تعكس أيضاً ظروف الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (المتغير غير المالي). على سبيل المثال، إذا كانت ضمانات القيمة المتبقية لمسيارة محددة تعرض الكفيل لمخاطرة التغيرات في الظروف المالية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون خاصاً بمالك السيارة.

تكاليف العمليات

تطبيق ١٣ تشمل تكاليف المعاملة الرسوم والعمولات المدفوعة للوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يقومون بدور مندوبي المبيعات)، والمستشارين والمعمرة والتجار، والرسوم من قبل الوكالات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية، وضرائب ورسوم النقل. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، أو تكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الاحتفاظ.

* يسر عن المبالغ النقدية في هذا المعيار بتوحدات العملة.

الأصول المالية والإلتزامات المالية المحفوظ بها للمتاجرة

تطبيق ١٤ تعكس المتاجرة عموماً الممارسة للنشطة والمذكورة في الشراء والبيع، وتستخدم الأدوات المالية المحفوظ بها للمتاجرة عموماً بهدف توليد الأرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش أرباح التاجر.

تطبيق ١٥ تشمل الإلتزامات المالية المحفوظ بها للمتاجرة:

- (أ) الإلتزامات المشتقة التي لا تتم محاسبتها على أنها أدوات تحوط؛
- (ب) الإلتزامات التعاقدية بنسليم الأصول المالية المقرضة من قبل المنشأة التي تتبع الأصول المالية التي استقرضتها لكن لم تمتلكها بعد؛
- (ج) الإلتزامات المالية التي يتم تكديدها بنية إعادة شرائها في المستقبل القريب (مثل أداة دين مسعرة يمكن أن تشتريها المنشأة المصدرة مرة أخرى في المستقبل القريب اعتماداً على التغيرات في قيمتها العادلة)؛ و
- (د) الإلتزامات المالية التي هي جزء من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حديث لجني الأرباح قصيرة الأجل.

إن حقيقة استخدام الإلتزام لتمويل أنشطة المتاجرة لا تجعل بعد ذاتها من ذلك الإلتزام على أنه محفوظ به للمتاجرة.

الاستثمارات المحفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

تطبيق ١٦ لا يكون لدى المنشأة نية إيجابية بالإحتفاظ بالاستثمار معين حتى تاريخ الاستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ استحقاق ثابت إذا:

- (أ) كانت المنشأة تنوي الإحتفاظ بالأصل المالي لمدة غير محددة؛
- (ب) كانت المنشأة مستعدة لبيع الأصل المالي (إلا إذا نشأ وضع غير متكرر ولم يكن باستطاعة المنشأة التنبؤ به على نحو معقول) استجابة للتغيرات في أسعار الفائدة في السوق أو المخاطر، أو حاجات السيولة، أو التغيرات في توفر الاستثمارات البديلة والعائد عليها، أو التغيرات في مصادر وشروط التمويل، أو التغيرات في مخاطر العملة الأجنبية؛ أو
- (ج) كان يحق للمنشأة المصدرة تسوية الأصل المالي بمبلغ أقل إلى حد كبير من تكلفته المطفأة.

تطبيق ١٧ يمكن لأداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير أن تستوفي معايير الاستثمار المحفوظ به حتى تاريخ الاستحقاق. ولا يمكن لأدوات حقوق الملكية أن تكون استثمارات محفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إما لأن لها عمراً غير محدد (مثل الأسهم العادية) أو لأن المبلغ التي يمكن أن يستلمها المالك يمكن أن تتغير بطريقة لا يمكن تحديدها مسبقاً (مثل خيارات الأسهم والضمائم والحقوق المعلقة). وفيما يتعلق بتعريف الاستثمارات المحفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، فإن الدفعات الثابتة أو القابلة للتحديد وتواريخ الاستحقاق الثابتة تعني أن الاتفاق التعاقدية يحدد مبالغ وتواريخ الدفعات للمالك، مثل الفائدة ودفعات المبلغ الأصلي. ولا تمنع المخاطر الجوهرية لعدم الدفع تصنيف الأصل المالي على أنه محفوظ به حتى تاريخ الاستحقاق طالما أن دفعاته التعاقدية ثابتة أو قابلة للتحديد وطالما يتم استيفاء المعايير الأخرى لذلك للتصنيف. إذا كانت شروط أداة الدين الدائمة تنص على دفعات فائدة لتفسر غير محددة، لا يمكن تصنيف الأداة على أنها محفوظ بها حتى تاريخ الاستحقاق لأنه لا يوجد تاريخ استحقاق.

تطبيق ١٨ يتم استبعاد معايير تصنيف الأصل المالي القابل للاستدعاء من قبل المنشأة المُصدرة على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إذا كان المالك قادرًا وينوي الاحتفاظ به حتى يتم استدعاؤه أو حتى تاريخ الاستحقاق ويمكنه استرداد كامل مبلغه المسجل بشكل جوهري. إن خيار الشراء الخاص بالمنشأة المُصدرة، إذا تمت ممارسته، يُعجل ببساطة من استحقاق الأصل. لكن إذا كان الأصل المالي قابلاً للاستدعاء على أساس يمكن أن ينتج عنه عدم استرداد المالك لكامل مبلغه المسجل بشكل جوهري، فلا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه استثمار محتفظ به حتى الاستحقاق. وتدرس المنشأة أي علاوة منفوعة وتكاليف معاملة مرسلة في تحديد ما إذا كان يتم استرداد المبلغ المسجل بشكل جوهري.

تطبيق ١٩ إن الأصل المالي القابل للتداول (أي حق المالك أن يطلب من المنشأة المُصدرة تمديد أو استرداد الأصل المالي قبل تاريخ الاستحقاق) لا يمكن تصنيفه على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لأن النفع لخاصية خيار البيع المستقبلي في الأصل المالي لا يتسجم مع إيداء النية الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٠ بالنسبة لمعظم الأصول المالية، تعتبر القيمة العادلة قياساً أكثر ملائمة من التكلفة المطفأة. ويعتبر تصنيف المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق استثناء، ولكن فقط إذا كان لدى المنشأة نية إيجابية وفترة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق. وعندما تثير تصرفات المنشأة شكوكاً بشأن نيتها وفترة الاحتفاظ بمثل هذه الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق، تمنع الفقرة ٩ استخدام الاستثناء لفترة معقولة من الزمن.

تطبيق ٢١ لا يمكن للمنشأة أن تقيم حدثاً كارثياً بعيد الاحتمال مثل السطو على بنك أو حدث مشابه يؤثر على شركة التأمين في تحديد ما إذا كان لديها نية إيجابية وفترة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٢ يمكن للمبيعات قبل تاريخ الاستحقاق أن تحقق الشرط للورد في الفقرة ٩- وبالتالي لن تشار الأسئلة حول نية المنشأة الاحتفاظ باستثمارات أخرى حتى تاريخ الاستحقاق - و إذا كان من الممكن أن تُنسب إلى أي من التالي:

(أ) تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المُصدرة. على سبيل المثال، ليس بالضرورة أن تثير عملية بيع معينة تتبع انخفاض في ملاءة الائتمان من قبل وكالة تصنيف خارجية شكوكاً حول نية المنشأة الاحتفاظ بالاستثمارات الأخرى حتى تاريخ الاستحقاق إذا قدم الانخفاض دليلاً على تدهور كبير في الملاءة المالية للمنشأة المُصدرة التي يُحكم عليها من خلال الرجوع إلى ملاءة الائتمان عند الإعراف الأولى. وعلى نحو مماثل، إذا كانت المنشأة تستخدم تصنيفات داخلية لتقييم المخاطر، فإن التغيرات في تلك التصنيفات الداخلية قد تساعد في تحديد المنشآت المُصدرة التي كان لديها تدهور كبير في ملائمتها المالية، شريطة أن يقدم منهج المنشأة في تعيين التصنيفات الداخلية والتغيرات في تلك التصنيفات قياساً موثوقاً ومنسجماً وموضوعياً للوجود الائتماني الخاصة بالمنشآت المُصدرة. وإذا كان هناك دليل على انخفاض قيمة الأصل المالي (انظر الفقرتان ٥٨ و ٥٩)، كثيراً ما يعتبر التدهور في الملاءة المالية هاماً.

(ب) تغير في قانون الضريبة يلغي أو يقل بشكل جوهري وضع الإعفاء الضريبي من الفائدة على الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق (ولكن ليس تغيراً في قانون الضريبة ينعكس معدلات الضريبة الهامشية المطبقة على دخل لفائدة).

(ج) عملية لتدماج أعمال رئيسية أو عملية تصرف رئيسية (مثل بيع قطاع معين) تقتضي بيع أو نقل الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق للمحافظة على وضع مخاطرات سعر

الفائدة الموجودة أو ميسرة مخاطر الائتمان الخاصة بالمنشأة (رغم أن اندماج الأصول هو حدث يقع ضمن سيطرة المنشأة، إلا أن التغيرات في محافظتها الاستثمارية للمحافظة على وضع مخاطر سعر الفائدة أو ميسرة مخاطر الائتمان يمكن أن تكون نتيجة مترتبة وليست متوقعة).

- (د) تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية يعدل بشكل جوهري إما ما يشكل استثماراً مسموحاً به أو الحد الأعلى لأنواع معينة من الاستثمارات، يؤدي بالتالي إلى أن تقتصر المنشأة بالاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق.
- (هـ) تزايد كبير في متطلبات رأس المال التنظيمي للصناعة يؤدي إلى أن تقلص المنشأة من حجم عملياتها من خلال بيع الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- (و) تزايد كبير في حجم مخاطر الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المستخدمة لأغراض رأس المال التنظيمي المبني على المخاطر.

تطبيق ٢٢ لا يكون لدى المنشأة قدرة واضحة على الاحتفاظ باستثمار معين حتى تاريخ الاستحقاق في أصل مالي ذو تاريخ استحقاق ثابت إذا:

- (أ) لم يكن لدى المنشأة موارد مالية متوفرة للاستمرار في تمويل الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق؛ أو
- (ب) كانت خاضعة لقيود قانونية قائمة أو قيود أخرى تحبط بيعها الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق. (إلا أنه ليس بالضرورة أن يؤدي خيار الشراء الخاص بالمنشأة المصدرة إلى إحباط نية المنشأة الاحتفاظ بالأصل المالي حتى تاريخ الاستحقاق - انظر الفقرة تطبيق ١٨).

تطبيق ٢٤ يمكن أن تشير الظروف بليستثناء تلك المذكورة في الفقرات تطبيق ١٦ - تطبيق ٢٣ إلى أنه ليس لدى المنشأة نية إيجابية أو قدرة على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق.

تطبيق ٢٥ يُقيم المنشأة نيتها وقدرتها على الاحتفاظ باستثماراتها حتى تاريخ الاستحقاق ليس فقط عند الاعتراف الأولي بتلك الأصول المالية، بل أيضاً في تاريخ كل ميزانية عمومية لاحقة.

القروض والذمم المدينة

تطبيق ٢٦ إن أي أصل مالي غير مشقّ ذو دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد (بما في ذلك أصول القروض، والذمم المدينة التجارية، والاستثمارات في أدوات الدين، والودائع المحتفظ بها في البنوك) يمكن أن يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة. إلا أن الأصل المالي الذي تمّ تسعيره في سوق نشط (مثل أداة الدين، انظر الفقرة تطبيق ٧١) لا يكون مؤهلاً للتصنيف كقرض أو ذمم مدينة. ويمكن تصنيف الأصول المالية التي لا تستوفي تعريف القروض والذمم المدينة على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا حُفّظت شروط ذلك التصنيف (انظر الفقرة ٩ والفقرات تطبيق ١٦ - تطبيق ٢٥). عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي الذي يتمّ تصنيفه خلافاً لذلك على أنه قرض أو ذمم مدينة، يمكن أن تحدده المنشأة على أنه أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو على أنه متوفر يرسم البيع.

المشتقات الضمنية (الفقرات ١٠-١٣)

تطبيق ٢٧ إذا لم يكن للعقد الأساسي تاريخ استحقاق محدد مسبقاً ويمثل حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ تكون سماته ومخاطره الاقتصادية تخص أداة حقوق ملكية، وتحتاج المشتقة الضمنية لأن يكون لها سمات حقوق ملكية مرتبطة بنفس المنشأة لكي ينظر إليها على أنها ذات

علاقة وثيقة. إذا لم يكن العقد الأساسي أداة حقوق ملكية ويلبي تعريف الأداة المالية، عندئذ تكون سماته ومخاطره الاقتصادية تخص أداة دين معينة.

تطبيق ٢٨ يتم فصل المشتقة الضمنية التي لا تتطوي على خيار (مثل عقد أجل ضمني أو عقد مبادلة ضمني) عن عقدها الأساسي على أساس شروطها الجوهرية المعلقة أو الضمنية لكي ينتج عن ذلك حصولها على قيمة عائدة قيمة صفر عند الإعراف الأولى. ويتم فصل المشتقة الضمنية المبنية على الخيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أعلى أو حد أدنى ضمني أو المبادلة الضمنية) عن عقدها الأساسي على أساس الشروط المعلقة لخاصية الخيار. ويكون المبلغ المسجل الأولي للأداة الأساسية هو المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.

تطبيق ٢٩ يتم عموماً معاملة المشتقات الضمنية المتعددة في الأداة الواحدة على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة، إلا أنه تتم محاسبة المشتقات الضمنية التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٢ - الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) بشكل منفصل على تلك التي يتم تصنيفها على أنها أصول أو التزامات. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان لدى الأداة أكثر من مشتقة ضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات ترتبط بالتعرض لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها بسهولة ومستقلة عن بعضها البعض، يتم محاسبتها بشكل منفصل عن بعضها البعض.

تطبيق ٣٠ إن السمات والمخاطر الاقتصادية للمشتقة الضمنية لا ترتبط على نحو وثيق بالعقد الأساسي (الفقرة ١١(أ)) في الأمثلة التالية. وتقوم المنشأة في هذه الأمثلة، على افتراض استبعاد الشروط في الفقرة ١١(ب) و(ج)، بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن العقد الأساسي.

(أ) لا يكون خيار البيع الضمني في أداة تمكن المالك من أن يطلب من المنشأة المصدرة إعادة شراء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغيير في سعر أو مؤشر حقوق الملكية أو السلعة مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية.

(ب) لا يكون خيار الشراء الضمني في أداة حقوق ملكية تمكن المنشأة المصدرة من إعادة شراء أداة حقوق الملكية تلك بسعر محدد مرتبطاً بشكل وثيق بأداة حقوق الملكية الأساسية من وجهة نظر المالك (من وجهة نظر المنشأة المصدرة، يعتبر خيار البيع أداة حقوق ملكية شريطة أن يحقق شروط ذلك التصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وفي تلك الحالة يتم استثنائه من نطاق هذا المعيار).

(ج) لا يكون الخيار أو الشرط التلقائي لتمديد المدة المتبقية حتى تاريخ استحقاق لأداة دين معينة مرتبطاً بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية ما لم يكن هناك تعديل متزامن على سعر الفائدة الحالي التقريبي في السوق في وقت التمديد. إذا قامت منشأة معينة بإصدار أداة دين وقام مالك أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء على أداة الدين لطرف ثالث، تعتبر المنشأة المصدرة خيار الشراء على أنه تمديد للفترة حتى تاريخ الإحتقاق لأداة الدين شريطة أن يكون من الممكن أن يطلب من المنشأة المصدرة المشاركة في عملية إعادة تسويق أداة الدين أو تسهيلها نتيجة ممارسة خيار الشراء.

(د) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات حقوق الملكية أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين - الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على قيمة أدوات حقوق الملكية - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) لا تكون الفائدة حسب مؤشرات السلعة أو دفعات المبلغ الأصلي الضمنية في أداة دين أساسية أو عقد تأمين - الذي يستخدم من خلاله مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي كمؤشر على سعر السلعة (مثل الذهب) - مرتبطة بشكل وثيق بالأداة الأساسية لأن المخاطر المتأصلة في المشتقة الأساسية والمشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(و) لا تكون خاصية تحويل حقوق الملكية الضمنية في أداة دين قليلة للتحويل مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية من وجهة نظر ملك الأداة (من وجهة نظر المنشأة المصدرة، يعتبر خيار تحويل حقوق الملكية أداة حقوق ملكية ويتم استثناءه من نطاق هذا المعيار شريطة أن يحقق شروط ذلك لتصنيف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

(ز) لا يكون خيار الشراء أو البيع أو الدفع المسبق الضمني في عقد دين أساسي أو عقد تأمين أساسي مرتبطاً بشكل وثيق بالعقد الأساسي ما لم يكن سعر ممارسة الخيار مساوياً تقريباً في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المغطاة لأداة الدين الأساسية أو المبلغ المسجل للعقد التأمين الأساسي. ومن وجهة نظر المنشأة المصدرة لأداة دين قابلة للتحويل تنطوي على خاصية خيار الشراء أو البيع الضمني، يتم تقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطاً على نحو وثيق بعقد الدين الأساسي قبل فصل عنصر حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ح) لا تكون مشتقات الائتمان الضمنية في أداة دين أساسية والتي تسمح لطرف واحد (المستفيد) بنقل مخاطر الائتمان لأصل مرجعي محدد، قد لا يملكه، إلى طرف آخر (الكفيل) مرتبطة بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية. وتسمح مشتقات الائتمان هذه للكفيل أن يتحمل مخاطر الائتمان المرتبطة بالأصل المرجعي بدون أن يمتلكه مباشرة.

تطبيق ٣١ من الأمثلة على الأداة المختلطة هي الأداة المالية التي تعطي المالك الحق بإرجاع الأداة المالية إلى المنشأة المصدرة مقابل مبلغ من النقد أو أصول مالية أخرى يختلف على أساس التغير في مؤشر السلعة أو حقوق الملكية الذي يمكن أن يرتفع أو ينخفض (أداة قابلة للتداول). ما لم تحدد المنشأة المصدرة عند الإعراف الأولى الأداة القابلة للتداول على أنها إلزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يُطلب منها فصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصلي حسب المؤشر) بموجب الفقرة ١١ لأن العقد الأساسي هو أداة دين بموجب الفقرة تطبيق ٢٧. ولأن دفعات المبلغ الأصلي حسب المؤشر لا ترتبط بشكل وثيق بأداة الدين الأساسية بموجب الفقرة تطبيق ٣٠ (أ)، ولأن دفعات المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد وتتناقص، تكون المشتقة الضمنية مشتقة بدون خيار تُستخدم قيمتها كمؤشر على المتغير ذو الصلة.

تطبيق ٣٢ في حالة الأداة القابلة للتداول التي يمكن إرجاعها في أي وقت مقابل نقد مساوي لحصة تناسبية من صافي قيمة الأصل الخاص بالمنشأة (مثل وحدات صندوق استثمار مشترك غير محدد أو بعض منتجات الاستثمار المرتبطة بالحوادث)، فإن الأثر المتأني عن فصل المشتقة الضمنية ومحاسبة كل عنصر هو قياس الأداة المركبة بمبلغ الاسترداد الذي يستحق دفعه في تاريخ الميزانية العمومية إذا مارس المالك حقه بإرجاع الأداة إلى المنشأة المصدرة.

تطبيق ٣٣ ترتبط السمات والمخاطر الاقتصادية للمشتقة الضمنية على نحو وثيق بالسمات والمخاطر

الإقتصادية للحد الأساسي في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، لا تقوم المنشأة محاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل عن الحد الأساسي:

(أ) إن المشتقة الضمنية، التي يكون فيها البند ذو الصلة هو سعر الفائدة أو مؤشر سعر الفائدة الذي يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يمكن خلافاً لذلك دفعه أو قبضه على عقد دين أساسي ينطوي على فائدة أو عقد تأمين، ترتبط بشكل وثيق بالحد الأساسي ما لم يكن من الممكن تسوية الأداة المركبة بطريقة لا يسترد فيها المالك بشكل جوهري جميع استثماراته المعترف بها أو يمكن للمشتقة الضمنية على الأقل مضاعفة معدل العائد الأولي للمالك على العقد الأساسي ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد يكون على الأقل ضعفي عائد السوق لعقد بنفس شروط الحد الأساسي.

(ب) يكون الحد الأعلى أو الحد الأدنى الضمني على سعر الفائدة على عقد دين أو عقد تأمين مرتبطاً على نحو وثيق بالحد الأساسي، شريطة أن يكون الحد الأعلى عند أو فوق سعر الفائدة في السوق وأن يكون الحد الأدنى عند أو أقل من سعر الفائدة في السوق عند إصدار العقد، وإن لا يتم تعديل الحد الأعلى أو الحد الأدنى في ما يتعلق بالحد الأساسي.

(ج) تكون مشتقة العملة الأجنبية الضمنية التي توفر مجموعة من المبالغ الأصلية أو دفعات الفائدة التي يُعبر عنها بالعملة الأجنبية وتكون مدمجة في أداة دين أساسية (مثل سند العملة المزدوجة) مرتبطة على نحو وثيق بأداة الدين الأساسية. ولا يتم فصل مثل هذه المشتقة عن الأداة الأساسية لأن معيار المحاسبة الدولي ٣١ "تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" يقتضي الاعتراف بأرباح وخسائر العملة الأجنبية على البنود النقدية في حساب الربح أو الخسارة.

(د) إن مشتقة العملة الأجنبية الضمنية في عقد أساسي لا يكون عقد تأمين أو ليس أداة مالية (مثل عقد شراء أو بيع بند غير مالي حيث يُعبر عن السعر بالعملة الأجنبية) ترتبط على نحو وثيق بالحد الأساسي شريطة أن لا يتم تعديلها، ولا تشمل ميزة الخيار وتقتضي التعبير عن دفعات بإحدى العملات التالية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف جوهري في العقد؛ أو

(٢) العملة التي يتم بها عادة للتعبير عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو توريدها في المعاملات التجارية حول العالم (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام)؛ أو

(٣) العملة التي تستخدم عادة في العقود لشراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الإقتصادية التي تحدث فيها المعاملة (مثلاً عملة مثقلة ومستقرة نسبياً تستخدم عادة في المعاملات التجارية المحلية أو التجارية الخارجية).

(هـ) يكون خيار النفع المبيق الضمني في جزء الفائدة وحده أو جزء المبلغ الأصلي وحده مرتبط على نحو وثيق بالحد الأساسي شريطة أن يكون الحد الأساسي (١) نشأ بشكل أولي

من فصل الحق باستلام التدفقات النقدية المتأقية للأداة المالية التي لا تشمل، بعد ذاتها، على مشتقة ضمنية، (٢) لا يتضمن أية شروط غير موجودة في عقد الدين الأساسي الأصلي.

(و) تكون المشتقة الضمنية في عقد الإيجار الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية عبارة عن (١) مؤشر متعلق بالتضخم مثل مؤشر دفعات الإيجار إلى مؤشر أسعار المستهلك (شريطة أن لا يتم زيادة الإيجار وأن يرتبط المؤشر بالتضخم في البيئة الاقتصادية الخاصة بالمنشاء)، أو (٢) إيجارات طارئة تستند إلى المبيعات ذات العلاقة، أو (٣) إيجارات طارئة تستند إلى أسعار للفائدة المتغيرة.

(ز) تكون خاصية ربط الوحدات الضمنية في الأداة المالية الأساسية أو عقد التأمين الأساسي مرتبطة على نحو وثيق بالأداة الأساسية أو العقد الأساسي إذا تم قياس الدفعات المعبر عنها بالوحدة بقيمة الوحدة الحالية التي تعكس القيم العادلة لأصول صندوق الاستثمار. وتعتبر خاصية ربط الوحدات شرطاً تعاقدياً يقتضي التعبير عن الدفعات بوحدة صندوق استثمار دلالي أو خارجي.

(ح) تكون المشتقة الضمنية في عقد مرتبطة على نحو وثيق بعقد التأمين الأساسي إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين الأساسي معتمدين على بعضهما البعض بشكل كبير بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي دون أن يؤخذ عقد التأمين بعين الاعتبار).

الإعتراف وإلغاء الإعتراف (الفقرات ١٤-٤٢)

الإعتراف المبني (الفقرة ١٤)

تطبيق ٣٤ نتيجة المبدأ الوارد في الفقرة ١٤، تعترف المنشأة بجميع حقوقها والالتزامات التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها العمومية على أنها أصول والالتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تعيق محاسبة نقل الأصول المالية على أنه عملية بيع (انظر الفقرة تطبيق ٤٩). إذا لم يكن نقل الأصل المالي مؤهلاً لإلغاء الاعتراف، فلا يعترف المنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به (انظر الفقرة تطبيق ٥٠).

تطبيق ٣٥ فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة ١٤:

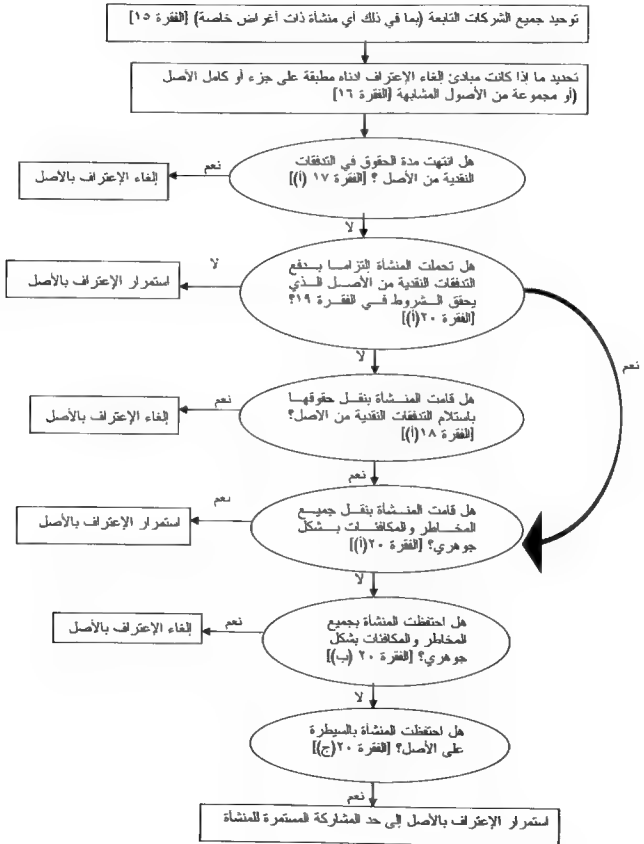
(أ) يتم الإعتراف بالذمم المدينة والذمم الدائنة غير المشروطة على أنها أصول أو للالتزامات عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد ويكون لها، نتيجة لذلك، حقاً قانونياً باستلام النقد أو الالتزام قانونياً بدفع النقد.

(ب) لا يتم عموماً الإعتراف بالأصول التي سيتم شراؤها والالتزامات التي سيتم تكبدها نتيجة لالتزام ثابت بشراء أو بيع البضائع أو الخدمات إلى أن يقوم واحد من الأطراف على الأقل بإداء ما يترتب عليه بموجب الاتفاقية. على سبيل المثال، إن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تعترف عموماً بأصل معين في وقت الالتزام (و المنشأة التي تقدم الطلبية لا تعترف بالالتزام معين) لكنها تؤخر بدلاً من ذلك الإعتراف إلى أن يتم شحن أو تسليم أو تقديم الخدمات أو البضائع المطلوبة. وإذا كان الالتزام الثابت بشراء أو بيع البضائع غير المالية يندرج ضمن نطاق هذا المعيار بموجب الفقرات ٥ - ٧، يتم الاعتراف بصافي قيمته العادلة على أنها أصل أو لالتزام في تاريخ الالتزام (انظر (ج) أنما). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تحديد الالتزام ثابت غير معترف به مسبقاً على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة، يتم الإعتراف بأي تغيير في صافي القيمة العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة على أنه أصل أو لالتزام بعد بدء التحوط (انظر الفقرتان ٩٣ و ٩٤).

- (ج) يتم الاعتراف بالعقد الأجل الذي يتدرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٢ - ٧) على أنه أصل أو التزام في تاريخ الإلتزام، بدلا من التاريخ الذي تتم فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد أجل، تكون عادة للقيم العادلة للحق والالتزام متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الأجل هو صفر. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والالتزام هو صفر، يتم الاعتراف بالعقد على أنه أصل أو التزام.
- (د) يتم الاعتراف بعقود الخيار التي تتدرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات ٢ - ٧) على أنها أصول أو التزامات عندما يصبح المالك أو المكتب طرفا في العقد.
- (هـ) لا تعتبر المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتماليتها، أصولا أو التزامات لأن المنشأة لم تصبح طرفا في العقد.

إلغاء الإعراف بالأصول المالية (الفقرات ١٥-٣٧)

تطبيق ٣٦ يوضح الرسم التالي تقييم ما إذا يتم، وإلى أي حدة، إلغاء الإعراف بالأصل المالي



الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية باسئلام التفتقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التفتقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٨ (ب))

نصق ٣٧ يحدث الوضع المذكور في الفقرة ١٨ (ب) (عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية باسئلام التفتقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التفتقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة عارة عن منشأة ذات أغراض خاصة أو صندوق للتمان، وتصدر حصص لتفاعلية للمستثمرين في الأصول المالية ذات الصلة التي تملكها وتوفر الصيانة لتلك الأصول المالية. وفي تلك الحالة، تكون الأصول المالية مؤهلة للإعفاء الإعراف إذا تحققت الشروط في الفقرتين ١٩ و ٢٠.

نصق ٣٨ يمكن أن تكون المنشأة، خلال تطبيق الفقرة ١٩، على سبيل المثال هي المولدة للأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تشتمل على منشأة موحدة ذات أغراض خاصة قامت بشراء الأصل المالي وتنتقل التفتقات النقدية إلى مستثمرين آخرين غير ذي علاقة.

تقييم نقل مخاطر ومكافآت الملكية (الفقرة ٢٠)

تطبيق ٣٩ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشأة بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري:

- (أ) بيع غير مشروط للأصل المالي؛
- (ب) بيع الأصل المالي مع خيار إعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة الشراء؛ و
- (ج) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أعلى من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أقل من سعر السوق قبل انتهاء مدته).

تطبيق ٤٠ فيما يلي أمثلة على الحالات التي تقوم فيها المنشأة بالاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري:

- (أ) معاملة بيع وإعادة شراء حيث يكون سعر إعادة الشراء سعرا ثابتا أو يكون سعر البيع مضافا إليه عائد للمعرض؛
- (ب) اتفاقية إقرض أوراق مالية؛
- (ج) بيع الأصل المالي مع مبادلة إجمالي العائد الذي يعيد نقل التعرض لمخاطر السوق إلى المنشأة؛
- (د) بيع الأصل المالي مع خيار بيع أو شراء ذو سعر أقل بكثير من سعر السوق (أي خيار لا يزال له سعر أقل من سعر السوق ومن غير المرجح أن يصبح له سعر أعلى من سعر السوق قبل انتهاء مدته)؛ و
- (هـ) بيع الذمم المدينة قصيرة الأجل التي تضمن فيها المنشأة أن تعرض المنقول إليه عن خسائر الائتمان التي من المرجح أن تحدث.

تطبيق ٤١ إذا حددت المنشأة، نتيجة عملية النقل، أنها قد نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها لا تعترف بالأصل المنقول مجددا في فترة مستقبلية، ما لم تعيد شراء الأصل المنقول في معاملة جديدة.

تقييم نقل السيطرة

تطبيق ٤٢ لا تحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا كان لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المنقول إذا لم يكن لدى المنقول إليه القدرة

العملية على بيع الأصل المنقول. ويكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان متداولاً في سوق نشط لأنه بإمكان المنقول إليه إعادة شراء الأصل للمنقول في السوق إذا كان بحاجة لإرجاع الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا كان الأصل المنقول خاضعاً لخيار معين يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، لكن باستطاعة المنقول إليه للحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون لدى المنقول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المنقول إذا احتفظت المنشأة بهذا الخيار ولم يكن باستطاعة المنقول إليه الحصول بسهولة على الأصل المنقول في السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

تطبيق ٤٣ يكون لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل للمنقول فقط إذا كان بإمكان المنقول إليه بيع الأصل المنقول بمجمله إلى طرف ثالث ليس له علاقة ويكون قادر على ممارسة تلك القدرة بشكل أحادي الجانب ودون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على عملية النقل. والسؤال المهم هو ماذا يستطيع المنقول إليه أن يفعل أثناء الممارسة، وليس ما هي الحقوق التعاقدية التي يملكها فيما يتعلق بما يستطيع فعله بالأصل المنقول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة على وجه الخصوص:

- (أ) يكون للحق التعاقد بالتصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن هناك سوق للأصل المنقول؛ و
- (ب) يكون للقدرة على التصرف بالأصل المنقول أثر عملي قليل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب:

- (١) يجب أن تكون قدرة المنقول إليه على التصرف بالأصل المنقول مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة أحادية الجانب)؛ و
- (٢) يجب أن يكون المنقول إليه قادراً على التصرف بالأصل المنقول دون الحاجة إلى إرفاق شروط مقيدة على عملية النقل (مثال الشروط حول كيفية تخديم أصل قرض معين أو خيار يغطي المنقول إليه الحق بإعادة شراء الأصل).

تطبيق ٤٤ إن عدم احتمالية أن يبيع المنقول إليه الأصل المنقول لا تعني بحد ذاتها أن الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. لكن إذا أعاق خيار البيع أو الضمانة المنقول إليه من بيع الأصل المنقول، يكون الناقل قد احتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمانة ذو قيمة كافية فإنه يقيد المنقول إليه من بيع الأصل المنقول لأن المنقول إليه لن يقوم، على الصعيد العملي، ببيع الأصل المنقول إلى طرف ثالث دون إرفاق خيار مشابه أو شروط محددة أخرى. وبداً من ذلك، يحتفظ المنقول إليه بالأصل المنقول لكسي يحصل على دفعات بموجب الضمانة أو خيار البيع. وبموجب هذه الظروف، يحتفظ الناقل بالسيطرة على الأصل المنقول.

النقل المؤهل لعكس الاعتراف

تطبيق ٤٥ يمكن أن تحتفظ المنشأة بالحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المنقولة كتعويض عن خدمة تلك الأصول. ويتم تخصيص الجزء الذي تنتازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة إلى أصل الخدمة أو لإتزام الخدمة. والجزء الذي لا تنتازل عنه المنشأة من دفعات الفائدة هو نمة مدينة تتلق بدفعات فائدة فقط (لا تشمل أي دفعة من المبلغ الأصلي). على سبيل المثال، إذا لم تنتازل المنشأة عن أي فائدة عند إنهاء أو نقل عقد الخدمة، فإن توزيع الفائدة

بأكمله هو ذمة مدينة تتعلق بدفعات فائدة فقط. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، يتم استخدام القيمة العادلة لأصل الخدمة والذمة المدينة التي تتعلق بدفعات الفائدة فقط لتخصيص المبلغ المسجل للذمة المدينة بين الجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الأصل والجزء الذي يستمر الإعتراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو أن الرسوم التي سيتم استلامها لا يُتوقع أن تعوض المنشأة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة، يتم الإعتراف بال التزام معين للالتزام التعاقدى للتخديم بالقيمة العادلة.

تطبيق ٤٦ أثناء تقدير القيمة العادلة للجزء الذي يستمر الإعتراف به والجزء الذي يتم إلغاء الإعتراف به لأغراض تطبيق الفقرة ٢٧، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة في الفقرات ٤٨ و ٤٩ و تطبيق ٦٩- تطبيق ٨٢* بالإضافة إلى الفقرة ٢٨.

النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف

تطبيق ٤٧ ما يلي هو تطبيق للمبدأ المحدد في الفقرة ٢٩. فإذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لخصائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول، يستمر الإعتراف بالقيمة العادلة لأن المنشأة قد احتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، ويستمر الإعتراف بالأصل المنقول في مجمله ويتم الإعتراف بالمقابل المستلم على أنه التزام.

المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

تطبيق ٤٨ في ما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المنقول والالتزام ذو العلاقة بموجب الفقرة ٣٠.

جميع الأصول

(أ) إذا كانت الضمانة المقدمة من المنشأة لدفع خسائر التعثر في السداد من الأصل المنقول تمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول إلى حد المشاركة المستمرة، يتم قياس الأصل المنقول في تاريخ عملية النقل (١) بالمبلغ المسجل للأصل، أو (٢) بالحد الأعلى للمقابل المستلم في عملية النقل الذي يمكن أن يطلب من المنشأة تسديده (مبلغ الضمانة)، أيهما أقل. ويتم قياس الالتزام ذو العلاقة بشكل أولي بمبلغ الضمانة مضافاً إليه القيمة العادلة للضمانة (والذي يكون عادة المقابل المستلم للضمانة). ونتيجة لذلك، يتم الإعتراف بالقيمة العادلة الأولية للضمانة في حساب الربح أو الخسارة على مبدأ القسمة الزمنية (انظر الفقرة ١٨) ويتم تخفيض القيمة المسجلة للأصل من خلال أي خسائر انخفاض قيمة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المغطاة

(ب) إذا كان الالتزام خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء المحفوظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالتكلفة المغطاة، يتم قياس الالتزام ذو العلاقة بسعر تكلفته (أي المقابل المستلم) التي يتم تعديلها لإطفاء أي فرق بين تلك التكلفة والتكلفة المغطاة للأصل المنقول في تاريخ انتهاء الخيار. على سبيل المثال، نفترض أن التكلفة المغطاة والمبلغ المسجل للأصل في تاريخ عملية النقل قيمتهما ٩٨ وحدة عملة وأن المقابل المستلم هو ٩٥ وحدة عملة. ستكون التكلفة المغطاة للأصل في تاريخ ممارسة الخيار قيمتها ١٠٠ وحدة عملة. أما المبلغ المسجل الأولي للالتزام ذو العلاقة بقيمته ٩٥ وحدة عملة ويتم الإعتراف بالفرق بين قيمتي ٩٥ وحدة عملة و ١٠٠ وحدة عملة في

حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة القائمة للفعالة. وإذا تم ممارسة الخيار، يتم الاعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة وسعر الممارسة في حساب الربح أو الخسارة.

الاصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء المحتفظ به من قبل المنشأة يمنع إلغاء الاعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يستمر قياس الأصل بقيمته العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بما يلي (١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المنقول مطروحا منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان سعر الخيار أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ٨٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدات عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة - ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل المنقول هو ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة يمنع إلغاء الاعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل المنقول بالقيمة العادلة، يتم قياس الإلتزام ذو العلاقة بسعر ممارسة الخيار مضافا إليه القيمة الزمنية للخيار. ويكون قياس الأصل بالقيمة العادلة مقتضرا على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار - فيهما أقل، لأنه ليس لدى المنشأة الحق بالزيادات في القيمة العادلة للأصل المنقول عن سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للإلتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل ذو الصلة هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، يكون المبلغ المسجل للإلتزام ذو العلاقة هو ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدات عملة) ويكون المبلغ المسجل للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان خيار الحد الأعلى والحد الأدنى، على شكل خيار شراء مشتري وخيار بيع مكتوب، يمنع إلغاء الاعتراف بالأصل المنقول وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر بقياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الإلتزام ذو العلاقة (١) بمجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان سعر خيار الشراء أقل أو مساوي لسعر السوق، أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منه القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق. ويضمن التعديل على قياس الإلتزام ذو العلاقة أن صافي المبلغ المسجل للأصل والإلتزام ذو العلاقة هو القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تنقل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة وتشتري في نفس الوقت خيار شراء بسعر ممارسة قيمته ١٢٠ وحدة عملة وتكتب خيار بيع بسعر ممارسة قيمته ٨٠ وحدة عملة. ونفترض أيضا أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ عملية النقل. والقيمة الزمنية لخيار البيع وخيار الشراء هي ١ وحدة عملة ٥ وحدات عملة على التوالي. وفي هذه الحالة، تعترف المنشأة بأصل قيمته ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) والقرن قيمته ٩٦ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة - ٥ وحدات عملة). وهذا يعطي صافي قيمة أصل يساوي ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيارات المحتفظ بها والمكتوبة من قبل المنشأة.

جميع التناقلات

٤٩ تطبيق إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يتم محاسبة الحقوق أو الإلتزامات التعاقدية للنقل المنطقة بعملية النقل بشكل منفصل على أنها مشتقات إذا كان سينتج عن الإعتراف بكل من المشتقة والأصل المنقول أو الإلتزام الناشئ من عملية النقل الإعتراف بنص الحقوق أو الإلتزامات مرتين. على سبيل المثال، يمكن أن يمنع خيار الشراء المحتفظ به من قبل الناقل محاسبة نقل الأصول المالية على أنها عملية بيع. وفي تلك الحالة، لا يتم الإعتراف بخيار الشراء بشكل منفصل على أنه أصل مشتق.

٥٠ تطبيق إلى الحد الذي لا تكون فيه عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعتراف، لا يعترف بالمنقول إليه بالأصل المنقول على أنه أصل خاص به. ويقوم بالمنقول إليه بإلغاء الإعتراف بالنقد أو المقابل الآخر المدفوع ويعترف بالذمة المدينة من الناقل. وإذا كان للناقل الحق والإلتزام بإعادة شراء السيطرة على كامل الأصل المنقول مقابل مبلغ ثابت (مثل أن تكون بموجب اتفاقية إعادة شراء)، يمكن للمنقول إليه محاسبة ذمته المدينة على أنها قرض أو ذمة مدينة.

أمثلة

٥١ تطبيق توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف في هذا المعيار:

- (أ) **اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية**. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شرائه بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية معينة لإعادته إلى الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وإذا حصل المنقول إليه على الحق ببيع أو رهن الأصل، يقوم الناقل بإعادة تصنيف الأصل في ميزانيته الموصومة، مثلاً، على أنه أصل مقدم كقرض أو ذمة لإعادة الشراء.
- (ب) **اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية - الأصول المتطلبة بشكل جوهري**. إذا تم بيع الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة شراء نص الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري بمبلغ ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض أو إذا تم إقراض أو اقتراض الأصل المالي بموجب اتفاقية معينة لإعادة نص الأصل أو أصل مشابه بشكل جوهري إلى الناقل، فلا يلغى الإعتراف به لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.
- (ج) **اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض الأوراق المالية - حق الاستبدال**. إذا منحت اتفاقية إعادة الشراء بسعر إعادة شراء ثابت أو سعر مساوي لسعر البيع مضافاً إليه عائد المقرض، أو معاملة إقراض أوراق مالية مشابهة، المنقول إليه للحق باستبدال الأصول المشابهة والتي لها قيمة عائدة مسبوقة للأصل المنقول في تاريخ إعادة الشراء، فلا يلغى الإعتراف بالأصل الذي يتم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة إعادة الشراء أو إقراض الأوراق المالية لأن الناقل يحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.
- (د) **حق الرض الأول لإعادة الشراء بالقيمة العادلة**. إذا قامت المنشأة ببيع الأصل المالي واحتفظت فقط بحق الرض الأول لإعادة شراء الأصل المنقول بالقيمة العادلة إذا قام المنقول

إليه لاحقاً ببيعه، تلغي المنشأة الإعراف بالأصل لأنها نقلت بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(هـ) عملية البيع وإعادة الشراء. يشار أحياناً لعملية إعادة شراء الأصل المالي بعد فترة قصيرة من بيعه بعملية البيع وإعادة الشراء. ولا تحول عملية إعادة الشراء هذه دون إلغاء الإعراف شريطة أن تحقق المعاملة الأصلية متطلبات إلغاء الإعراف. لكن إذا تم إبرام اتفاقية لبيع الأصل المالي بشكل متزامن مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع مضافاً إليه عقد المقرض، عندئذ لا يتم إلغاء الإعراف بالأصل.

(و) خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أقل بكثير من سعر السوق. إذا كان من الممكن إعادة شراء الأصل المالي المنقول من قبل الناقل وكان سعر خيار الشراء أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعراف لأن الناقل احتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وعلى نحو مماثل، إذا كان من الممكن إعادة بيع الأصل المالي من قبل المنقول إليه وكان سعر خيار البيع أقل بكثير من سعر السوق، فإن عملية النقل لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعراف لأن الناقل قد احتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ز) خيارات البيع وخيارات الشراء التي لها سعر أعلى بكثير من سعر السوق. يتم إلغاء الإعراف بالأصل المالي الذي يتم نقله والخاضع فقط لخيار بيع ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به المنقول إليه أو خيار شراء ذو سعر أعلى بكثير من سعر السوق يحتفظ به الناقل. هذا لأن الناقل قد نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية.

(ح) الأصول التي يمكن بسهولة الحصول عليها الخاضعة لخيار شراء لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. ويتم إلغاء الإعراف بالأصل إذا احتفظت المنشأة بخيار شراء على أصل يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق ولا يكون سعر شرائه أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. وهذا لأن المنشأة (١) لم تحتفظ أو تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية، و (٢) لم تحتفظ بالسيطرة. لكن إذا لم يكن من الممكن الحصول بسهولة على الأصل في السوق، يُمنع إلغاء الإعراف إلى حد مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء وذلك لأن المنشأة احتفظت بالسيطرة على الأصل.

(ط) الأصل الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه والخاضع لخيار بيع مكتوب من قبل المنشأة لا يكون سعره أقل بكثير من سعر السوق أو أعلى بكثير من سعر السوق. إذا قامت المنشأة بنقل الأصل المالي الذي لا يمكن بسهولة الحصول عليه في السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يكون سعره أعلى بكثير من سعر السوق، لا تحتفظ المنشأة ولا تنقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع قيماً بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يستمر الإعراف بالأصل إلى الحد الذي تستمر فيه مشاركة الناقل (انظر الفقرة ٤٤). وتقوم المنشأة بنقل السيطرة على الأصل إذا لم يكن خيار البيع قيماً بشكل كاف لمنع المنقول إليه من بيع الأصل، وفي هذه الحالة يتم إلغاء الإعراف بالأصل.

(ي) الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء بالقيمة العادلة أو اتفاقية إعادة شراء أجل. يؤدي نقل الأصل المالي الخاضع فقط لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء أجل يكون لها سعر

ممارسة أو سعر إعادة شراء ممثل للقيمة العادلة للأصل المالي في وقت إعادة الشراء إلى الغاء الاعتراف بسبب نقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

(ك) **حيارات البيع أو الشراء التي يتم تسويتها نقداً.** تُقيم المنشأة عملية نقل الأصل المالي الخاضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء أجله الذي سيتم تسويته بصفائي النقد لتحديد ما إذا احتفظت أو نقلت جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وإذا لم تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الملكية الخاصة بالأصل المنقول، فإنها تحدد ما إذا احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. إن تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء الأجل بصفائي النقد لا تعني تلقائياً أن المنشأة قد نقلت السيطرة (انظر الفقرات تطبيق ٤٤ و (ز) و (ح) و (ط)).

(ل) **إلغاء مخصص الحساب.** إن إلغاء مخصص الحساب هو خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يعطي المنشأة الحق بإعادة المطالبة بالأصول المنقولة الخاضعة لقيود معينة. وبحول هذا الخيار دون إلغاء الاعتراف فقط إلى حد المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (على افتراض أن المنقول إليه لا يستطيع بيع الأصول)، شريطة أن ينتج عن هذا الخيار عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ المسجل والموافد من عملية نقل أصول القرض قيمتها ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة ويمكن إعادة شراء أي قرض منفرد ولكن المبلغ الإجمالي للقروض التي يمكن إعادة شراؤها لا يمكن أن يتجاوز ١٠٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠٠٠٠ وحدة عملة من القروض يمكن أن تكون مؤهلة لإلغاء الاعتراف.

(م) **عملية شراء الأوراق المتوفرة.** إن المنشأة، التي يمكن أن تكون الناقل، التي تقوم بخرمصة الأصول المنقولة يمكن أن تحتفظ بعملية شراء الأوراق المتوفرة لشراء الأصول المنقولة المتبقية عندما ينخفض مبلغ الأصول المتداولة إلى مستوى محدد تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئاً بالقبول إلى منافع الخدمة. وتحول عملية شراء الأوراق المتوفرة دون إلغاء الاعتراف فقط إلى حد مبلغ الأصول الخاضعة لخيار الشراء، شريطة أن ينتج عن هذه العملية عدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري وعدم قدرة المنقول إليه على بيع الأصول.

(ن) **للفوائد المحتجزة الملحة وضمائم الإلتزام الملحة.** يمكن أن تقدم المنشأة للمنقول إليه تحسين لئتماني من خلال إلحاق بعض أو جميع فوائدها المحتجزة في الأصل المنقول. وكخيار بديل، يمكن أن تقدم المنشأة تحسيناً لئتمانياً للمنقول إليه على شكل ضمانات لئتمان يمكن أن تكون محددة أو غير محددة بمبلغ معين. وإذا احتفظت المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المنقول، يستمر الاعتراف بالأصل بمجمله. وإذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر الملكية واحتفظت بالسيطرة، يُمنع إلغاء الاعتراف إلى حد مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن يطلب من المنشأة دفعها.

(س) **مبادلات إجمالية العائد.** يمكن للمنشأة أن تباع أصلاً مالياً إلى المنقول إليه وتدخل في مبادلة إجمالية عائد مع المنقول إليه، يتم بموجبها تسديد جميع التتبعات النقدية للفعالات الفائدة من الأصل ذو الصلة إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة سعر متغير وتحمل المنشأة أي زيادة

أو نقصان في القيمة العادلة للأصل ذي الصلة. وفي هذه الحالة، يُمنع إلغاء الإعتراف بكامل الأصل.

(ع) مبادلات سعر الفائدة. يمكن أن تنتقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت وتدخل في مبادلة سعر فائدة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الاسمي المساوي للمبلغ الأصلي الخالص بالأصل المالي المنقول. ولا تحول مبادلات سعر الفائدة دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون الصفقات على المبادلة مشروطة بدفعات يتم تسديدها على الأصل المنقول.

(ف) مبادلات سعر الفائدة المطفأة. يمكن أن تنتقل المنشأة إلى المنقول إليه أصلاً مالياً ذو سعر ثابت يتم دفعه عبر الوقت، ويمكن أن يبرم عملية مبادلة سعر فائدة مطفأة مع المنقول إليه لاستلام سعر فائدة ثابت ودفع سعر فائدة متغير على أساس المبلغ الاسمي. وإذا انخفض المبلغ الاسمي للمبادلة بحيث يساوي المبلغ الأصلي للأصل المالي المنقول غير المسدد في أي مرحلة من الوقت، ينتج عن المبادلة عموماً احتفاظ المنشأة بمخاطر كبيرة فيما يتعلق بالدفع المسبق، وفي هذه الحالة تستمر المنشأة بالإعتراف بكامل الأصل المنقول أو تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد استمرار مشاركتها. وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن لطفاً المبلغ الاسمي للمبادلة مرتبطاً بالمبلغ الأصلي غير المسدد للأصل المنقول، لا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بمخاطر الدفع المسبق على الأصل. وعليه، فإنه لا يحول دون إلغاء الإعتراف بالأصل المنقول شريطة أن لا تكون للدفعات على المبادلة مشروطة بدفعات فائدة يتم تسديدها على الأصل المنقول ولا ينتج عن المبادلة احتفاظ المنشأة بأي مخاطر ومكافآت ملكية أخرى كبيرة على الأصل المنقول.

تطبيق ٥٢ توضح هذه الفقرة تطبيق منهج المشاركة المستمرة عندما تكون المشاركة المستمرة للمنشأة جزء من الأصل المالي.

نفترض أن لدى المنشأة محفظة قروض مستحقة الدفع مسبقاً ذات قسيمة وسعر فائدة فطري مقدارها ١٠٪ وذات مبلغ أصلي وتكلفة مطفأة بقيمة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. وتقوم بإبرام معاملة يحصل فيها المنقول إليه، مقابل دفعة قيمتها ٩١١٥ وحدة عملة، على الحق بقيمة ٩٠٠٠ وحدة عملة من أي حصص للمبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ٩,٥٪. وتحتفظ المنشأة بحقوق في ١٠٠٠ وحدة عملة من أي حصص للمبلغ الأصلي مضافاً إليه فائدة بنسبة ١٠٪، مضافاً إليها توزيع الزيادة ومقدارها ٠,٥٪ على وحدات العملة المتبقية من المبلغ الأصلي بقيمة ٩٠٠٠. ويتم تخصيص الحصص المتبقية من الصفقات المسبقة بين المنشأة والمنقول إليه بشكل تناسبي بنسبة ١:٩، لكن يتم اقتطاع أي تعثرات في السداد من فائدة المنشأة وقيمتها ١٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم استيفاء تلك الفائدة. وتكون القيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة هي ١٠١٠٠ وحدة عملة وتكون القيمة العادلة المقدرة لتوزيع الزيادة بنسبة ٠,٥٪ هي ٤٠ وحدة عملة.

يتبع الصفحة السابقة

وتحدد المنشأة أنها قامت بنقل بعض مخاطر ومكافآت الملكية الهامة (مثلاً، مخاطر هامة للدفع المسبق) ولكنها احتفظت أيضاً ببعض مخاطر ومكافآت الملكية الهامة (بسبب فوائدها المحتجزة الملحقة) واحتفظت السيطرة، لذلك فبها تطبق منهج المشاركة المستمرة.

ومن أجل تطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بفائدة محتجزة تناسبية كاملة بقيمة ١٠٠٠ وحدة عملة، إضافة إلى (ب) إلحاق تلك الفائدة المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الائتمان.

تقوم المنشأة بحساب أن ٩٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% × ١٠١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المستلم بقيمة ٩١١٥ وحدة عملة تمثل مقابل لحصة تناسبية كاملة مقدارها ٩٠%. ويمثل ما يتبقى من المقابل المستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل المستلم لإلحاق فائدتها المحتجزة لتوفير التحسين الائتماني للمنقول إليه عن خسائر الائتمان. بالإضافة إلى ذلك، يمثل توزيع الزيادة بنسبة ٠.٥% المقابل المستلم للتحسين الائتماني. وبما أن ذلك، يكون إجمالي المقابل المستلم للتحسين الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة (٢٥ وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تقوم المنشأة بحساب الأرباح أو الخسائر من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية. وعلى افتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المنقول بنسبة ١٠% والجزء المحتجز بنسبة ٩٠% لم تكن متوفرة في تاريخ عملية النقل، تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المسجل للأصل وفقاً للفترة ٢٨ كما يلي:

القيمة العادلة المقدرة	النسبة المئوية	المبلغ المسجل
		المخصص
٩٠٩٠	٩٠%	٩٠٠٠
١٠١٠	١٠%	١٠٠٠
١٠١٠٠		١٠٠٠٠
المجموع		

تقوم المنشأة بحساب أرباحها أو خسائرها من بيع الحصة التي مقدارها ٩٠% من التدفقات النقدية من خلال اقتطاع المبلغ المسجل المخصص للحصة المنقولة من المقابل المستلم، أي ٩٠ وحدة عملة (٩٠٩٠ وحدة عملة - ٩٠٠٠ وحدة عملة). ويكون المبلغ المسجل للحصة المحتجزة من قبل المنشأة ١٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تعترف المنشأة بالمشاركة المستمرة التي تنتج من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الائتمان. وبما أن ذلك، فإنها تعترف بأصل قيمته ١٠٠٠ وحدة عملة (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق)، والتمز نو علاقة قيمته ١٠٦٥ (الحد الأعلى من التدفقات النقدية التي لا تستلمها بموجب الإلحاق، أي ١٠٠٠ وحدة عملة مضافاً إليها القيمة العادلة للإلحاق وهي ٦٥ وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات المذكورة أعلاه لمحاسبة المعاملة كما يلي:

الأصل	المدين	الدائن
الأصل الأصلي	-	٩٠٠٠
الأصل المعترف به للإحلاق أو الحصة المتبقية	١٠٠٠	-
الأصل للمقابل المستلم على شكل توزيع زيادة	٤٠	-
الربح أو الخسارة (الأرباح من النقل)	-	٩٠
الإلتزام	-	١٠٦٥
النقد المستلم	٩١١٥	-
المجموع	١٠١٥٥	١٠١٥٥

يكون المبلغ المسجل للأصل، مباشرة بعد المعاملة، هو ٢٠٤٠ وحدة عملة تشمل ١٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للحصة المحتجزة، و ١٠٤٠ وحدة عملة تمثل المشاركة المستمرة الإضافية للمنشأة من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان (والتي تشمل توزيع الزيادة بقيمة ٤٠ وحدة عملة).

وتعترف المنشأة، في الفترات اللاحقة، بالمقابل المستلم للتصين الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على مبدأ القسمة الزمنية، وتراكم الفائدة على الأصل المعترف به باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتعترف بأي انخفاض قيمة ائتماني على الأصول المعترف بها. وكمثال على الحالة الأخيرة، نفترض أنه يوجد في السنة اللاحقة خسائر انخفاض قيمة لئتمانية على القروض ذات الصلة بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتخفض المنشأة أصلها المعترف به بقيمة ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بفائدتها المحتجزة و ٣٠٠ وحدة عملة مرتبطة بالمشاركة المستمرة الإضافية التي تنشأ من إلحاق فائدتها المحتجزة لخسائر الإئتمان)، وتخفض من إلتزامها المعترف به بقيمة ٣٠٠ وحدة عملة. وتكون النتيجة الصافية هي تكلفة على حساب الربح أو الخسارة لانخفاض قيمة الائتمان بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة.

طريقة القسط الثابت لشراء أو بيع الأصل المالي (الفقرة ٣٨)

٥٣ يتم الاعتراف بالطريقة المعتادة لشراء أو بيع الأصل المالي إما باستخدام محاسبة تاريخ التجارة أو محاسبة تاريخ التسوية كما هو مذكور في الفقرة ٥٥ وتطبيق ٥٦. ويتم تطبيق الطريقة المستخدمة بشكل منسجم على جميع عمليات بيع وشراء الأصول المالية التي تنتمي إلى نفس فئة الأصول المالية المحددة في الفقرة ٩. ولهذا الغرض، فإن الأصول المحتفظ بها للمتاجرة تشكل فئة منفصلة عن الأصول المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٥٤ إن العقد الذي يقتضي أو يسمح بالتسوية على أساس صافي الأرصدة للتغير في قيمة العقد لا يعتبر عقداً بالطريقة المعتادة. وبدلاً من ذلك، يتم محاسبة مثل هذا العقد على أنه مشتقة في الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية.

٥٥ إن تاريخ لتجارة هو التاريخ الذي تازم فيه المنشأة نفسها بشراء أو بيع الأصل. وتشير محاسبة تاريخ لتجارة إلى (أ) الاعتراف بالأصل الذي سيتم استلامه والإلتزام الذي سيُخفف مقبله في تاريخ التجارة، و(ب) إلغاء الاعتراف بالأصل الذي يتم بيعه، والاعتراف بأي أرباح أو خسائر

من التصرف والاعتراف بذمة دائنة من المئشري مقابل الدفع في تاريخ التجارة. وعصوما، لا يُبدأ للفائدة بالإستحقاق على الأصل والإلتزام المقابل حتى تاريخ التسوية عندما يتم نقل الملكية.

٥٦ تطبيق إن تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من قبل المنشأة. وتشير محاسبة تاريخ التسوية إلى (أ) الاعتراف بالأصل في التاريخ الذي يتم فيه استلامه من قبل المنشأة، و(ب) إلغاء الاعتراف بالأصل والاعتراف بأي أرباح أو خسائر من التصرف في تاريخ تسليمه من قبل المنشأة. وعند تطبيق محاسبة تاريخ التسوية، تقوم المنشأة بحاسبة أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ التجارة وتاريخ التسوية بنفس الطريقة التي تحاسب فيها الأصل المئشري. وبعبارة أخرى، لا يتم الاعتراف بالتغير في قيمة الأصول التي يتم تسجيلها بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بل يتم الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة للأصول المصنفة على أنها أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويتم الاعتراف به في حقوق الملكية للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع.

إلغاء الاعتراف بالإلتزام المالي (الفقرات ٣٩-٤٢)

٥٧ تطبيق يتم إنقضاء الإلتزام المالي (أو جزء منه) عندما يقوم المدين بأي مما يلي:

(أ) يفي بالإلتزام (أو جزء منه) بأن يدفع للدائن، عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بضائع أو خدمات؛ أو

(ب) يتم إعفاؤه قانونيا من المسؤولية الرئيسية عن الإلتزام (أو جزء منه) إما من خلال إجراء قانوني أو من خلال الدائن. (إذا منح المدين ضمانة معينة، فإنه لا يزال يمكن تحقيق هذا الشرط).

٥٨ تطبيق إذا قامت المنشأة المصدرة لأداة الدين بإعادة شراء تلك الأداة، يتم إنقضاء الدين حتى لو كانت المنشأة المصدرة أحد صناع السوق في تلك الأداة أو تنوي إعادة بيعها على المدى القريب.

٥٩ تطبيق لا تعفي الدفوعات إلى طرف ثالث، بحد ذاتها، بما في ذلك صندوق ائتمان (تسمى أحيانا بـمستفيد الدين من ناحية جوهرية)، المدين من إلتزامه الرئيسي تجاه الدائن، في غياب إعفاء قانوني.

٦٠ تطبيق إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل الإلتزام معين وقام بإعلام دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل الإلتزام دينه، عندئذ لا يقوم المدين بإلغاء الاعتراف بالإلتزام الدين ما لم يتم تلبية الشرط في الفقرة ٥٧(ب). إذا دفع المدين إلى طرف ثالث لتحمل الإلتزام معين وحصل على إعفاء قانوني من دائنه، يكون المدين قد قضى الدين. لكن إذا وافق المدين على تقديم دفعات على الدين إلى طرف ثالث أو مباشرة إلى دائنه الأصلي، يعترف المدين بالإلتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

٦١ تطبيق بالرغم أنه ينتج عن الإعفاء القانوني، سواء كان قضائيا أو من قبل الدائن، إلغاء الاعتراف بالإلتزام، يمكن أن تعترف المنشأة بالإلتزام الجديد إذا لم يتم استيفاء معايير إلغاء الاعتراف في الفقرات ١٥ - ٣٧ للأصول المالية المنقولة. وإذا لم تحقق تلك المعايير، فلا يلغى الاعتراف بالأصول المنقولة، وتعترف المنشأة بالإلتزام الجديد المرتبط بالأصول المنقولة.

٦٢ تطبيق لأغراض الفقرة ٤٠، تختلف الشروط بشكل جوهري إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي رسوم مدفوعة مطروحة منها أي رسوم مستلمة ومخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ % على الأقل عن القيمة

الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية من الإلتزام المالي الأصلي. إذا تم محاسبة تبادل أدوات الدين أو تحويل الشروط على أنه إنقضاء، يتم الاعتراف بأي تكليف أو رسوم متكبدة على أنها جزء من الأرباح أو الخسائر من الإنقضاء. وإذا لم يتم محاسبة التبادل أو التحويل على أنه إنقضاء، تحتل أي رسوم أو تكاليف متكبدة المبلغ المسجل للإلتزام ويتم إطفائها خلال المدة المتبقية للإلتزام المسجل.

تطبيق ٦٣ في بعض الحالات، يعني الدائن المدين من إلتزامه الحالي بتسديد الدفعات، ولكن يتحمل المدين إلتزام ضمانته بالدفع إذا تعثر الطرف الثالث الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية عن السداد. وفي هذه الظروف فإن المدين:

- (أ) يعترف بالإلتزام المالي الجديد على أساس القيمة العادلة لإلتزامه بالضمانة؛ و
(ب) يعترف بالأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين (١) أي عقداً منقوعة، (٢) والمبلغ المسجل للإلتزام المالي الأصلي مطروحاً منه القيمة العادلة للإلتزام المالي الجديد.

القياس (الفقرات ٤٣-٧٠)

القياس المبني للأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرة ٤٣)

تطبيق ٦٤ تكون القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولي هي عادة سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم، انظر أيضاً الفقرة تطبيق ٧٦). لكن إذا كان جزء من المقابل المقدم أو المستلم هو شيء آخر عدا الأداة المالية، يتم تقدير القيمة العادلة للأداة المالية باستخدام أسلوب تقييم (انظر الفقرات تطبيق ٧٤ - تطبيق ٧٩). على سبيل المثال، يمكن تقدير القيمة العادلة لقرض أو ذمة مدينة طويلة الأجل لا تحمل أي فائدة على أنها القيمة الحالية لجميع المقبوضات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام سعر (أسعار) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والمدة، ونوع سعر الفائدة، وعوامل أخرى) ذات ملاءة ائتمانية مشابهة. ويعتبر أي مبلغ إضافي يتم إقرضه على أنه مصروف أو تخفيض في الدخل ما لم يكن مؤهلاً للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

تطبيق ٦٥ إذا قامت المنشأة بإنشاء قرض ذي سعر فائدة خارج السوق (مثلاً ٥% عندما يكون سعر السوق لقرض مشابه هو ٨%)، واستلمت رسوم مقدمة كتعويض، فإنها تعترف بالقرض بقيمته العادلة، أي صافي الرسوم التي تستلمها. وتسجل للمنشأة الخصم في حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.

القياس اللاحق للأصول المالية (الفقرتان ٤٥ و ٤٦)

تطبيق ٦٦ إذا تم قياس أداة مالية معترف بها سابقاً على أنها أصل مالي بالقيمة العادلة وكانت قيمتها العادلة ما دون الصفر، فإنها تكون إلتزاماً مالياً وفقاً للفقرة ٤٧.

تطبيق ٦٧ توضح الأمثلة التالية محاسبة تكاليف المعاملة عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي متوفر برسم البيع. يتم شراء الأصل مقابل ١٠٠ وحدة عملة مضاعفاً إليها علاوة شراء بقيمة ٢ وحدة عملة. يتم الاعتراف بشكل أولي بالأصل بقيمة ١٠٢ وحدة عملة. ويصنف تاريخ الإبلاغ المالي التالي بعد يوم واحد، عندما يكون سعر السوق المعطن للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة. وإذا كان قد

تم بيع الأصل، يتم دفع عمولة بقيمة ٣ وحدة عملة. وفي ذلك التاريخ، يتم قياس الأصل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة (دون النظر إلى العمولة المحتملة من البيع) ويتم الاعتراف بعمولة بقيمة ٢ وحدة عملة في حقوق الملكية. وإذا كان للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم إلغاء تكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة يستخدم طريقة الفائدة الفعالة. وإذا لم يكن للأصل المالي المتوفر برسم البيع دفعت ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم الاعتراف بتكاليف المعاملة في حساب الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أو تنخفض قيمته.

تطبيق ٦٨ يتم قياس الأدوات المصنفة على أنها قروض ودم دائنة بالتكلفة المعفاة دون النظر إلى نسبة المنشأة الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

اعتبارات قياس القيمة العادلة (الفقرتان ٤٨ و ٤٩)

تطبيق ٦٩ يتضمن تعريف القيمة العادلة افتراض مفاده أن المنشأة هي منشأة مستمرة بدون نية أو حاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية. وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة. إلا أن القيم العادلة تعكس الجودة الائتمانية للأداة.

تطبيق ٧٠ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "سعر العرض" و"السعر المطلوب" (ويشار إليه أحياناً بـ"سعر العرض الحالي") في سياق أسعار السوق المعطاة، ومصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" ليشمل تكاليف المعاملة فقط. ولا يتم شمل التعديلات الأخرى للوصول إلى القيمة العادلة (مثلاً مخاطر الائتمان الخاصة بالطرف المقابل) في مصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب".

السوق النشط: السعر المعن

تطبيق ٧١ تعتبر الأداة المالية على أنها مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المعطاة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم عن طريق التبادل، أو التاجر، أو الممسار، أو مجموعة صناعية، أو خدمة التسعير أو وكالة تنظيمية، وكانت تلك الأسعار تمثل معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري. ويتم تحديد القيمة العادلة من حيث السعر المتفق عليه بين المشتري والراغب والبايع الراغب في معاملة على أساس تجاري. والهدف من تحديد القيمة العادلة لأداة مالية متداولة في السوق النشط هو الوصول إلى السعر الذي تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في تلك الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط الأداة) في السوق النشط الأكثر جدوى الذي تملك المنشأة وسيلة وصول مباشرة له. غير أن المنشأة تعدل السعر في السوق الأكثر جدوى لتعكس أي اختلافات في مخاطر الائتمان للطرف المقابل بين الأدوات المتداولة في ذلك السوق والأدوات التي يتم تقييمها. إن وجود عروض أسعار معطاة في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة ويتم استخدامها متى كانت موجودة لقياس الأصل المالي أو الالتزام المالي.

تطبيق ٧٢ يكون سعر السوق المعن المناسب للأصل المحتفظ به أو الالتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الالتزام المحتفظ به فيكون السعر المطلوب. عندما يكون لدى المنشأة أصول وإلتزامات ذات مخاطر متقاربة بالمعاملة، يمكنها استخدام أسعار سوق متوسط كأساس لتحديد القيم العادلة للأوضاع التي تتطلب معاملة المخاطر وتطبيق سعر العرض أو السعر المطلوب على صفاتي المركز المفتوح، حيثما يكون مناسباً.

وعندما تكون أسعار العرض والأسعار المطلوبة غير متوفرة، يقدم سعر أحدث معاملة دليلاً على القيمة العادلة الحالية طالما أنه لم يحدث تغيير جوهري في الظروف الاقتصادية منذ وقت المعاملة. وإذا تخيرت الظروف منذ وقت المعاملة (مثلاً تغير في سعر الفائدة الخالي من المخاطر يلي أحدث سعر معطن لسند الشركة)، تعكس القيمة العادلة التغير في الظروف من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، حيثما يكون مناسباً. وعلى نحو مماثل، إذا كان بإمكان المنشأة أن تثبت أن سعر آخر معاملة ليس هو القيمة العادلة (مثلاً لأنه عكس المبلغ الذي تستلمه المنشأة أو تكفّعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبيري بأسعار مخفضة)، يتم تعديل ذلك السعر. إن القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية تنتج عن عدد من وحدات الأداة وسعر السوق المعطن الخاص بها. وإذا كان عرض الأسعار المعطن في سوق نشط غير موجود لأداة مالية بمجملها، لكن يوجد سوق نشط لأجزائها المكونة، يتم تحديد القيمة العادلة على أساس أسعار السوق ذات العلاقة لأجزائها المكونة.

٧٣ تطبيق إذا تم الإعلان عن معدل ما (بدلاً من السعر) في سوق نشط، تستخدم المنشأة ذلك المعدل المعطن عنه في السوق على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة. وإذا لم يتضمن المعدل المعطن عنه في السوق مخاطر الإئتمان أو العوامل الأخرى التي يشملها المشاركون في السوق في تقييم الأداة، تقوم المنشأة بالتعديل لاستيعاب تلك العوامل.

السوق الغير نشطة: تقنية التقييم

٧٤ تطبيق إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم معين. وتتضمن أساليب التقييم استخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف الراغبة والمطلعة، إذا توفرت، وإشارة إلى القيمة العادلة الحالية أداة أخرى تكون مطابقة إلى حد كبير، وتحليل التدفق النقدي المخصوم، ونماذج تسعير الخيار. وإذا كان هناك أسلوب تقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير للأداة وتبين أن ذلك الأسلوب يقدم تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، تستخدم المنشأة ذلك الأسلوب.

٧٥ تطبيق إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تحديد ماذا يمكن أن يكون سعر المعاملة في تاريخ القياس في بئلا على أساس تجاري ناتج عن اعتبارات العمل العادية. ويتم تقدير القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقييم الذي يستفيد من معطيات السوق إلى أقصى حد، ويعتمد بأقل ما يمكن على المعطيات الخاصة بالمنشأة. ويتوقع أن يصل أسلوب التقييم إلى تقدير وهي القيمة العادلة إذا (أ) كان يمكن بشكل معقول كيف يمكن أن يتوقع من السوق تسعير الأداة، و(ب) كانت معطيات أسلوب التقييم تمثل على نحو معقول توقعات السوق ومقاييس عوامل المخاطر المتعلقة بالماند المتصلة في الأداة المالية.

٧٦ تطبيق لذلك، فإن أسلوب التقييم (أ) يشمل جميع العوامل التي يدرسها المشاركون في السوق أثناء تحديد السعر، (ب) يتسجم مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. وتقوم المنشأة بشكل دوري بقياس أسلوب التقييم وفحص فاعليته باستخدام أسعار من أي معاملات سوق حالي ملحوظ في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أي بيانات سوق ملحوظ متوفرة. وتحصل المنشأة على بيانات السوق بشكل منسجم من نفس السوق الذي تم فيه إنشاء أو شراء الأداة. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الإعراف الأولي هو

سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المدفوع) ما لم يتم إثبات القيمة العادلة لتلك الأداة المالية من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالي الملحوظ الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أسلوب التقييم الذي تشمل متغيراته فقط البيانات من الأسواق الملحوظة.

تطبيق ١٧٦ يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الالتزام المالي والإعتراف اللاحق للمكاسب والخسائر متفقا مع متطلبات هذا المعيار، وقد لا ينجم عن تطبيق الفقرة تطبيق ٧٦ الإعتراف بمكسب أو خسارة عند الإعتراف الأولي بأصل مالي أو مطلوب مالي، وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وجوب الإعتراف بالمكسب أو الخسارة بعد الإعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين في السوق أخذه في الاعتبار عند تحديد السعر.

تطبيق ٧٧ يعتبر الشراء أو الإنشاء الأولي لأصل مالي أو تكبد لالتزام مالي هو معاملة سوق تسافر أسسها لتقدير القيمة العادلة للأداة المالية. وبشكل خاص، إذا كانت الأداة المالية هي أداة دين (مثل قرض معين)، يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى ظروف السوق التي كانت موجودة في تاريخ شرائها أو إنشائها وظروف السوق الحالية أو أسعار الفائدة المحملة حاليًا من قبل المنشأة أو من قبل آخرين لأدوات الدين المشابهة (أي فترة الإستحقاق المتبقية المماثلة، نمط التدفق النقدي، العملة، مخاطر الائتمان، الضمانات الإضافية، أساس الفائدة). وكخيار بديل، وبشرط أن لا يكون هناك تغيير في مخاطر الائتمان الخاصة بالمدين وتوزيعات الائتمان المطبقة بعد إنشاء أداة الدين، يمكن لشقائقي تقدير سعر الفائدة الحالي في السوق من خلال استخدام سعر فائدة أساسي يعكس جودة ائتمانية أفضل من أداة الدين ذات الصلة، ويحافظ على ثبات توزيع الائتمان، ويسدل لاستيعاب التغير في سعر الفائدة الأساسي عن تاريخ الإنشاء. وإذا تغيرت الظروف منذ آخر معاملة سوق، يتم تحديد التغير المقابل في القيمة العادلة للأداة المالية التي يتم تقييمها من خلال الرجوع إلى الأسعار أو المعدلات الحالية للأدوات المالية المشابهة، المحملة حسبما هو مناسب، لاستيعاب أي اختلافات عن الأداة التي يتم تقييمها.

تطبيق ٧٨ قد لا تتوفر نفس المعلومات في كل تاريخ قياس. على سبيل المثال، في التاريخ الذي تقدم فيه المنشأة قرضا أو تشتري أداة دين غير متداولة بشكل نشط، يكون لدى المنشأة سعر معاملة هو أيضا سعر السوق. إلا أنه قد لا تتوفر معلومات جديدة عن المعاملة في تاريخ القياس التالي، وبالرغم أنه بإمكان المنشأة تحديد المستوى للعام لأسعار الفائدة في السوق، غير أنها قد لا تعرف ما هو مستوى الائتمان أو المخاطر الأخرى الذي يأخذه بعين الاعتبار المشاركون في السوق أثناء تسعير الأداة في ذلك التاريخ. وقد لا تملك المنشأة معلومات من أحدث المعاملات لتحديد توزيع الائتمان المناسب على سعر الفائدة الأساسي لاستخدامه في تحديد معدل خصم معين لحساب القيمة الحالية. ومن المفهوم الإفتراض بأنه، في غياب دليل بخلاف ذلك، لم تحدث تغيرات في التوزيع الذي كان قائما في التاريخ الذي تم فيه تقديم القرض. وعلى كل حال، يتوقع من المنشأة أن تبذل جهودا معقولة لتحديد ما إذا كان هناك دليل على حصول تغيير في تلك العوامل. وعند وجود دليل على التغيير، تقوم المنشأة بدراسة آثار التغيير في تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

تطبيق ٧٩ أثناء تطبيق تحليل التفتق النقدي المخصص، تستخدم المنشأة واحد أو أكثر من معدلات الخصم المساوية لنسب العائد السائدة للأدوات المالية التي يكون لها بشكل أساسي نفس الشروط والخصائص، بما في ذلك جودة ائتمان الأداء، والعمدة المتبقية التي يتم خلالها تحديد سعر الفائدة التعاقدية، والعمدة المتبقية لتحديد المبلغ الأصلي، والعملة التي ينبغي بها تسديد الدفعات. ويمكن قياس النعم المبنية والنعم الدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلن بمبلغ الفاتورة الأصلية إذا كان أثر الخصم غير هام.

السوق الغير نشط: أدوات حقوق الملكية

تطبيق ٨٠ تكون القيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في السوق النشط والمشتقات المرتبطة بأداء حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداء (انظر الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧) قليلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير هام بالنسبة لتلك الأداء، أو إذا (ب) كان من الممكن تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

تطبيق ٨١ هناك العديد من الحالات التي من المحتمل أن يكون فيها التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة الخاصة بالاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن والمشتقات المرتبطة بأداء حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداء (انظر الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧) هو غير هام. ومن الممكن عادة تقدير القيمة العادلة للأصل المالي الذي قامت المنشأة بشرائه من طرف خارجي. لكن إذا كان نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة هاماً وليس من الممكن على نحو معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة، تُمنع المنشأة من قياس الأداء بالقيمة العادلة.

مداخلات أساليب التقييم

تطبيق ٨٢ يشمل الأسلوب الملائم لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظ حول ظروف السوق مع العوامل الأخرى التي من المرجح أن تؤثر على القيمة العادلة للأداة، وتستند القيمة العادلة للأداة المالية إلى واحد أو أكثر من العوامل التالية (وربما عوامل أخرى):

(أ) القيمة الزمنية للأموال (أي الفائدة بالسعر الأساسي أو السعر الخالي من المخاطر). يمكن عادة اشتقاق أسعار الفائدة الأساسية من أسعار السندات الحكومية الملحوظة وكثيراً ما يتم الإعلان عنها في المنشورات المالية. وتختلف هذه الأسعار نمطياً باختلاف التواريخ المتوقعة للتدفقات النقدية المقدرة على طول منحنى العائد لأسعار الفائدة للأقساق الزمنية المختلفة. ولأسباب عملية، يمكن أن تستخدم المنشأة سعراً علماً مقبولاً وسهلاً للملاحظة، مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر المبادلة، على أنه السعر الأساسي. (ولأن سعراً مثل سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن ليس سعر فائدة خالي من المخاطر، يتم تحديد تحويل مخاطر الائتمان الملائمة للأداة المالية المعنية على أساس مخاطر الائتمان الخاصة بها فيما يتعلق بمخاطر الائتمان في هذا السعر الأساسي). وفي بعض البلدان، يمكن أن تتطوي سندات الحكومة المركزية على مخاطر ائتمان كبيرة وقد لا توفر سعر فائدة أساسي معياري مستقر للأدوات المعبر عنها بتلك العملة. ويمكن أن يكون لبعض المنشآت في هذه البلدان

موقف إثنائي لفضل ومعدل افتراض أقل من الحكومة المركزية. وفي هذه الحالة، يمكن تحديد أسعار الفائدة الأساسية بشكل مناسب بالرجوع إلى أسعار الفائدة الخاصة بسمندات الشركات ذات أعلى سعر للصدرة في عملة ذلك الإختصاص.

(ب) مخاطر الائتمان. يمكن اشتقاق الأثر على القيمة العادلة لمخاطر الائتمان (أي العارة على سعر الفائدة الأساسي لمخاطر الائتمان) من أسعار السوق الملحوظة للأدوات المتداولة ذات الجودة الائتمانية المختلفة أو من أسعار الفائدة الملحوظة التي يحملها المفترضون عن القروض التي تختلف في ملائمتها الائتمانية.

(ج) أسعار صرف العملة الأجنبية. توجد الأسواق النشطة لسفوف العملة لمعظم العملات الرئيسية، ويتم الإعلان عن الأسعار بشكل يومي في المنشورات المالية.

(د) أسعار السلع. يوجد أسعار سوق ملحوظة للعديد من السلع.

(هـ) أسعار حقوق الملكية. تكون أسعار (ومؤشرات أسعار) أدوات حقوق الملكية المتداولة سهلة الملاحظة في بعض الأسواق. ويمكن استخدام الأساليب التي تقوم على أساس القيمة الحالية لتقدير سعر السوق الحالي لأدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار ملحوظة.

(و) التقلبات (أي العدد الكبير من التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية أو بند آخر). يمكن عادة وعلى نحو معقول تقدير مقاييس تقلبات البنود المتداولة بشكل شط على أساس بيانات السوق التاريخية أو من خلال استخدام التقلبات المتضمنة في أسعار السوق الحالية.

(ز) مخاطر النفع المسبق ومخاطر التنازل. يمكن تقدير أنماط الدفع المسبق المتوقعة للأصول المالية وأنماط التنازل المتوقعة للإلتزامات المالية على أساس البيانات التاريخية. (لا يمكن أن تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يمكن التنازل عنه من قبل الطرف المقابل أقل من القيمة الحالية للمبلغ المتنازل عنه - انظر الفقرة ٤٩).

(ح) تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي. يمكن تقدير تكاليف الخدمة باستخدام المقارنات مع الرسوم الحالية التي يحملها المشاركون الآخرون في السوق. إذا كانت تكاليف خدمة الأصل المالي أو الإلتزام المالي كبيرة ويواجه المشاركون الآخرون في السوق تكاليف مقارنة، فإن المنشأة المصدرة تأخذها بعين الإعتبار لثناء تحديد القيمة العادلة لذلك الأصل المالي أو الإلتزام المالي. من المرجح أن تساوي القيمة العادلة في بداية الحق التعاقدية بالرسوم المستقبلية تكاليف الإنشاء المنفوعة لها، ما لم تكن الرسوم المستقبلية والتكاليف ذات العلاقة غير معقولة بالنسبة للبنود القابلة للمقارنة في السوق.

الأرباح والخسائر (الفرقات ٥٥-٥٧)

تطبيق ٨٣ تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الأصول المالية والإلتزامات المالية التي تعتبر بنودا نقدية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والمعتبر عنها بعملة أجنبية. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم الإعتراف بأي أرباح أو خسائر للسفوف الأجنبي على الأصول النقدية والإلتزامات النقدية في حساب الربح أو الخسارة. ويتم استثناء البند النقدي الذي يتم تحديده على أنه أداة تحوط إما في تحوط التتفق النقدي (انظر الفقرات ٩٥ - ١٠١) أو تحوط لسفافي استثمار (انظر الفقرة ١٠٢). وبهدف الإعتراف بأرباح وخسائر السفوف الأجنبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، يتم معاملة الأصل المالي النقدي المتوفر برسم البيع كما لو تم تسجيله بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية. وتبعاً لذلك، بالنسبة لمثل هذا الأصل المالي، يتم الإعتراف بفروقات التبادل الناتجة عن التغيرات في التكلفة المطفأة في حساب الربح أو الخسارة ويتم الإعتراف بالتغيرات الأخرى في المبلغ المسجل وفقا للفقرة ٥٥(ب). وبالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع

التي لا تعتبر بنوداً نقدية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ (مثلاً، أدوات حقوق الملكية)، تتضمن الأرباح أو الخسائر التي يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية بموجب الفقرة ٥٥ (ب) أي عنصر صرف أجنبي ذو علاقة، وإذا كان هناك علاقة تحوط بين الأصل النقدي غير المشتق والالتزام النقدي غير المشتق، يتم الاعتراف بالتغيرات في عنصر العملة الأجنبية لتلك الأدوات المالية في حساب الربح أو الخسارة.

انخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها (الفقرات ٥٨ - ٧٠)

الأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة (الفقرات ٦٣ - ٦٥)

٨٤ تطبق يتم قياس انخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة باستخدام سعر الفقد الفعلي الأصلي للأداة المالية لأن الخصم بسعر الفائدة الحالي في السوق يفرض، فعلياً، قياس القيمة العادلة على الأصول المالية التي يتم قياسها خلافاً لذلك بالتكلفة المطفأة. إذا تم إعادة التفاوض بشأن شروط قرض معين، أو ذمة مدينة، أو استثمار محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق أو تم خلافاً لذلك تعديلها بسبب الصعوبات المالية التي يواجهها المقرض أو المنشأة المصدرة، يتم قياس انخفاض القيمة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي قبل تعديل الشروط. ولا يتم خصم التخفيضات النقدية المتعلقة بالذمم المدينة قصيرة الأجل إذا كان أثر الخصم غير هام. إذا كان للقرض، أو الذمة المدينة، أو الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق سعر فائدة متغير، يكون معدل الخصم لقياس أي خسائر انخفاض قيمة بموجب الفقرة ٦٣ هو سعر (أسعار) الفائدة الفعلي الحالي المحدد بموجب العقد. وكوسيلة عملية، يمكن أن يقيس الدائن انخفاض قيمة الأصل المالي المسجل بالتكلفة المطفأة على أساس القيمة العادلة للأداة باستخدام سعر سوق ملحوظ. ويعكس حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي المضمون بالرهن التدفقات النقدية التي يمكن أن تنتج عن غلق الرهن مطروحاً منها تكاليف الحصول على الضمان الإضافي وبيعها، سواء كان غلق الرهن ممكناً أم لا.

٨٥ تطبق تنطبق عملية تقدير انخفاض القيمة إلى جميع مخاطر الائتمان، وليس فقط تلك التي لها جودة ائتمانية متدنية. على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة نظام تصنيف ائتماني داخلي فإنها تدرس جميع درجات الائتمان، وليس فقط تلك التي تعكس تدهور الائتمان الحاد.

٨٦ تطبق يمكن أن ينتج عن عملية تقدير مبلغ خسارة انخفاض القيمة مبلغ واحد أو مجموعة من المبالغ المحتملة. وفي الحالة الثنائية، تعترف المنشأة بخسارة انخفاض قيمة مساوية لأفضل تقدير ضمن المجموعة مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات ذات الصلة المتوفرة قبل إصدار البيانات المالية حول الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

٨٧ تطبق ولغرض التقييم الجماعي لانخفاض القيمة، يتم جمع الأصول المالية على أساس الخصائص المتشابهة لمخاطر الائتمان التي تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً للشروط التعاقدية (مثلاً، على أساس تقييم مخاطر الائتمان أو عالية لتصنيف التي تتناول نوع الأصل، والصناعة، والموقع الجغرافي، ونوع الضمان الإضافي، ووضع استحقاق الدفع سابقاً، والعوامل الأخرى ذات الصلة). وترتبط الخصائص المنتقاة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لمجموعات من هذه الأصول لكونها تشير إلى قدرة المدين على دفع جميع المبالغ المستحقة وفقاً

* تتضمن الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ إرشادات حول كيفية تحديد أفضل تقدير ضمن مجموعة من المخرجات المحتملة.

للشروط المتعلقة الخاصة بالأصول التي يتم تقييمها. إلا أن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسائر الأخرى تختلف وفق مستوى المجموعة بين (أ) الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمتها و(ب) الأصول التي لم يتم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة، وتنتج عنها إمكانية طلب مبلغ مختلف لانخفاض القيمة. إذا لم يكن لدى المنشأة مجموعة من الأصول ذات خصائص مخاطر متشابهة، فإنها لا تجري تقييمها إحصائياً.

تطبيق ٨٨ تمثل خسائر انخفاض القيمة المعترف بها على أساس المجموعة خطوة مرحلية بانتظار تحديد خسائر انخفاض القيمة على الأصول المختلفة في مجموعة الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لانخفاض القيمة. وحالما تتوفر المعلومات التي تحدد على وجه الخصوص خسائر الأصول التي انخفضت قيمتها بشكل مفرد في المجموعة، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة.

تطبيق ٨٩ يتم تقدير التكتفات النقدية المستقبلية في مجموعة الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي على أساس تاريخ الخسائر للأصول التي لها خصائص مخاطر إلتزام مشابهة لتلك التي في المجموعة. وتستخدم المنشآت، التي ليس لها تاريخ خسائر خاص بها أو تجربة كافية، تجارب المجموعة النظرية للمجموعات المقارنة من الأصول المالية. ويتم تعديل تاريخ الخسائر على أساس البيانات الملحوظة الحالية لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي يستند إليها تاريخ الخسائر وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حالياً. وتعكس تقديرات التغيرات في التكتفات النقدية المستقبلية، وتتسجم من حيث الاتجاهات مع، التغيرات في البيانات الملحوظة ذات العلاقة من فترة إلى أخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار الممتلكات، أو أسعار السلع، أو حالة الدفع، أو العوامل الأخرى التي تشير إلى الخسائر المتكيدة في المجموعة وأهميتها). ويتم مراجعة المنهجية والاقتراضات المستخدمة لتقدير التكتفات النقدية المستقبلية بشكل منتظم لتقليل الاختلافات بين تقديرات الخسائر وتجارب الخسارة الفعلية.

تطبيق ٩٠ وكمثال على تطبيق الفترة تطبيق ٨٩، يمكن أن تحدد المنشأة، على أساس التجربة التاريخية، أن من الأسباب الرئيسية للتعرض في مداد قروض بطاقة الائتمان هو وفاة المقترض. ويمكن أن تلاحظ المنشأة أن معدل الوفاة يبقى ثابتاً من سنة إلى أخرى. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون بعض المقترضين في مجموعة المنشأة لقروض بطاقة الائتمان قد توفوا في تلك السنة، مما يشير إلى حصول خسارة انخفاض قيمة على تلك القروض، حتى لو لم تعلم المنشأة، في نهاية السنة، من هم المقترضين الذين توفوا. ويكون من المناسب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة لهذه الخسائر التي تم تكديدها لكن لم يبلغ عنها. غير أنه لا يكون من الملائم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة لحالات الوفاة المتوقع حصولها في الفترة المستقبلية، لأن حدث الخسارة الضروري (وهو وفاة المقترض) لم يقع بعد.

تطبيق ٩١ عند استخدام معدلات الخسارة التاريخية في تقدير التكتفات النقدية المستقبلية، من المهم تطبيق المعلومات حول معدلات الخسارة لتاريخية على المجموعات التي يتم تحديدها بطريقة تتسجم مع المجموعات التي تم ملاحظة معدلات الخسارة لتاريخية فيها. لذلك، يجب أن تُمكن الطريقة المستخدمة من ارتباط كل مجموعة بمعلومات حول تاريخ الخسائر في مجموعات الأصول التي يكون لها خصائص مخاطر إلتزام مشابهة وبيانات ملحوظة ذات علاقة تعكس الظروف الحالية.

تطبيق ٩٢ يمكن استخدام المناهج القائمة على أساس الصيغ أو الأساليب الإحصائية لتحديد خسائر انخفاض القيمة في مجموعة الأصول المالية (مثلاً للقروض ذات الرصيد الأثل) طالما أنها منسجمة مع المتطلبات في الفترات ٦٣ - ٦٥ و تطبيق ٨٧ - تطبيق ٩١. ويشمل أي نموذج مستخدم أثر القيمة الزمنية لأموال، وينطبق على التكتفات النقدية لكامل العمر المتبقي للأصل (وليس فقط

السنة التالية)، كما يتناول عمر القروض ضمن المحفظة، ولا يؤدي إلى نشوء خسائر انخفاض قيمة عند الإعتراف الأولي بالأصل المالي.

دخول الفائدة بعد الإعتراف بانخفاض القيمة

تطبيق ٩٣ ما إن يتم تخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية المشابهة نتيجة لخسارة انخفاض القيمة، يتم الإعتراف بعد ذلك بدخول الفائدة باستخدام سعر الفائدة المستخدم لحصم التكاليف النقدية المستقبلية بهدف قياس خسارة انخفاض القيمة.

التحوط (الفقرات ٧١ - ١٠٢)

أنواع التحوط (الفقرات ٧٢ - ٧٧)

الأنواع المؤهلة (الفقرتان ٧٢ و ٧٣)

تطبيق ٩٤ يمكن أن تكون الخسارة المحتملة من الخيار الذي تكتبه المنشأة أكبر بكثير من الربح المحتمل في قيمة بند التحوط ذو العلاقة. وبعبارة أخرى، فإن الخيار المكتوب ليس فاعلاً في تخفيض التعرض للربح أو الخسارة ليند التحوط. لذلك، لا يكون الخيار المكتوب مؤهلاً كأداة تحوط ما لم يتم تحديده كمعاملة لخيار مشتري، بما في ذلك البند المتضمن في أداة مالية أخرى (مثلاً خيار الشراء المكتوب المستخدم في التحوط لا تزال قابل للاستدعاء). وعلى العكس من ذلك، يكون الخيار المشتري أرباح محتملة مساوية للخسائر أو تزيد عنها وبالتالي فإنه يمكن أن يخفض من التعرض للربح أو الخسارة من التغيرات في القيم العادلة أو التكاليف النقدية. وبما لذلك، يمكن أن يكون مؤهلاً كأداة تحوط.

تطبيق ٩٥ يمكن تحديد الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق والسجل بالتكلفة المطفاة على أنه أداة تحوط في تحوط لمخاطر العملة الأجنبية.

تطبيق ٩٦ إن الإستثمار في أداة حقوق ملكية غير مسعرة والذي لا يتم تسجيله بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية أو المشتقة المرتبطة بأداة حقوق ملكية غير مسعرة والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة لا يمكن تحديد أي منهما على أنه أداة تحوط (انظر الفقرتين ٤٦ (ج) و ٤٧).

تطبيق ٩٧ لا تعتبر أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أصولاً مالية أو التزامات مالية لها وبالتالي لا يمكن تحديدها على أنها أدوات تحوط.

بنود التحوط (الفقرات ٧٨ - ٨٤)

البنود المؤهلة (الفقرات ٧٨ - ٨٠)

تطبيق ٩٨ إن الإنترام الثابت بشراء مؤسسة أعمال في عملية لانماج الأعمال لا يمكن أن يكون بند محوط، يستثناء لمخاطر الصرف الأجنبي، لأنه لا يمكن تحديد وقياس المخاطر الأخرى التي يتم التحوط لها. وهذه المخاطر الأخرى هي مخاطر أعمال عامة.

تطبيق ٩٩ إن استثمار طريقة حقوق الملكية لا يمكن أن يكون بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن طريقة حقوق الملكية تعترف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في حساب الربح أو الخسارة، بدلاً من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولمسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الإستثمار في الشركة التابعة الموحدة بند محوط في تحوط القيمة العادلة لأن للتوحيد يعترف

بأرباح أو خسائر الشركة التابعة في حساب الربح أو الخسارة، بدلا من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ويختلف تحوط صافي الاستثمار في العملية الأجنبية لأنه عبارة عن تحوط لمخاطر العملة الأجنبية، وليس تحوط قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار.

تحديد الأوقات المالية كحقوق تحوط (الفقرتان ٨١ و ٨١أ)

تطبيق ١٩٩ إذا تم تحديد حصة من التكتلات النقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند محوط، يجب أن تكون تلك الحصة المحددة أقل من إجمالي التكتلات النقدية للأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، في حالة الالتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، لا يمكن أن تحدد المنشأة (أ) حصة من الالتزام تسوي المبلغ الأصلي مضاعفا إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التكتلات النقدية لكامل الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند محوط وتحوط بشأنها فيما يتعلق بمخاطرة محددة واحدة فقط (مثلا للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الالتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الالتزام على أنه بند محوط (أي المبلغ الأصلي مضاعفا إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحا منها ١٠٠ نقطة أساس) وتقسم بالتحوط للتغير في القيمة العادلة أو التكتلات النقدية لكامل ذلك الالتزام الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضا نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو موضح في الفقرة "تطبيق ١٠٠".

تطبيق ٩٩ب بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التحوط لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تحديد حصة مسوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعتادي المنفوع على البند. ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك بشريطة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المصوب بناء على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولا بتحديد البند المحوط. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قد أنشئت أصلا ماليا ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤%. تبدأ المنشأة بالتحوط لذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن قد ارتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. وتصب المنشأة لها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولا بتحديد على أنه بند محوط مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠ وحدة عملة، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩٠,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تحديد حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تكلف جزئيا من التكتلات النقدية المتعلقة بالفائدة التعتادية وجزئيا من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

تحديد الأوقات غير المالية كحقوق تحوط (الفقرة ٨٢)

تطبيق ١٠٠ إن التغيرات في سعر مكون أو عنصر الأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي لا يكون لها عموما أثر يمكن توقعه وقياسه بشكل منفصل على سعر البند القابل للمقارنة مع أثر، مثلا، التغير في أسعار الفائدة السوقية على سعر السند. وبالتالي، يعتبر الأصل غير المالي أو الالتزام غير المالي أنه بند محوط فقط في مجمله أو لمخاطر الصرف الأجنبي. وإذا كان هناك اختلاف بين شروط أداة التحوط والبنود المحوط (مثل التحوط لشراء متوقع للقهوة عبر إزيائية باستخدام عقد لأجل لشراء القهوة الكولومبية وفق شروط مشابهة بخلاف ذلك)، فإن علاقة التحوط رغم ذلك تكون

مؤهلة على أنها علاقة تحوط شريطة أن يتحقق جميع الشروط في الفقرة ٨٨، بما في ذلك أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية. ولهذا الغرض، يمكن أن يكون مبلغ أداة التحوط أعلى أو أقل من مبلغ البند المحوط إذا كان هذا يحسن من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال، يمكن أداء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المحوط (مثلاً معاملة القهوة البرازيلية) وأداة التحوط (مثلاً معاملة القهوة الكولومبية). وإذا كان هناك علاقة إحصائية صحيحة بين هذين المتغيرين (أي بين أسعار وحدة القهوة البرازيلية والقهوة الكولومبية)، يمكن استخدام الانحدار في خط التراجع لتحديد نسبة التحوط التي ستزيد من الفاعلية المتوقعة. على سبيل المثال، إذا كان الانحدار في خط التراجع هو ١,٠٢، فإن نسبة التحوط على أساس ٠,٩٨ كم من البنود المحوطة إلى ١,٠٠ كم من أدوات التحوط ستزيد من الفاعلية المتوقعة. إلا أن علاقة التحوط يمكن أن ينتج عنها انعدام فاعلية يتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة خلال مدة علاقة التحوط.

تحديد مجموعة من الأدوات كالتحوط (الفقرتان ٨٣ و ٨٤)

تطبيق ١٠١ لا يكون التحوط لإجمالي المركز المالي الصافي (مثلاً صافي جميع الأصول ذات السعر الثابت والإلتزامات ذات السعر الثابت التي لها تاريخ استحقاق مماثلة)، بدلاً من بند محوط محدد، مؤهلاً لمحاكاة التحوط. إلا أنه يمكن تحقيق نفس الأثر تقريباً على أرباح أو خسائر محاسبة التحوط لهذا النوع من علاقة التحوط من خلال تحديد جزء من البنود ذات الصلة على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى البنك ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات مخاطر وشروط متشابهة في طبيعتها وقام بالتحوط لصافي المخاطر بمقدار ١٠ وحدات عملة، فإنه يمكنه تحديد ١٠ وحدات عملة من تلك الأصول على أنها بند محوط. ويمكن استخدام مثل هذا التحديد إذا كانت هذه الأصول والإلتزامات لأوات ذات سعر ثابت، فيكون في هذه الحالة تحوط قيمة عادلة، أما إذا كانت أدوات ذات سعر متغير، فيكون في هذه الحالة تحوط تنفق نقدي. وعلى نحو مماثل، إذا كان لدى المنشأة الإلتزام ثابت بتنفيذ شراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة والإلتزام ثابت بتنفيذ بيع بالعملة الأجنبية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، يمكنها التحوط لصافي مبلغ ١٠ وحدات عملة من خلال شراء مشتقة معينة وتحديدها على أنها أداة تحوط مرتبطة بما قيمته ١٠ وحدات عملة من الإلتزام الشراء الثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة.

محاسبة التحوط (الفقرات ٨٥ - ١٠٢)

تطبيق ١٠٢ من الأمثلة على تحوط القيمة العادلة هو تحوط التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين ذات سعر ثابت نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة. ويمكن إبرام مثل هذا التحوط من قبل المنشأة المصدرة أو المالك.

تطبيق ١٠٣ من الأمثلة على تحوط التنفق النقدي هو استخدام المبدلة لتغيير دين ذو سعر عائش إلى دين ذو سعر ثابت (أي تحوط لمعاملة مستقبلية حيث تكون التكاليف النقدية المستقبلية التي يتم التحوط لها هي نفقات فائدة مستقبلية).

تطبيق ١٠٤ يعتبر تحوط الإلتزام الثابت (مثلاً التحوط للتغير في أسعار الوقود المرتبط بالإلتزام تعاقدي غير معترف به من قبل شركة الكهرباء لشراء الوقود بسعر ثابت) هو تحوط التعرض للتغير في

القيمة العادلة. ونوعاً لذلك، يعتبر مثل هذا التحوط هو تحوط قيمة عادلة. إلا أنه يمكن بموجب الفقرة ٨٧، ككييل بديل، محاسبة التحوط لمخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط نفق نقدي.

تقييم فاعلية التحوط

تطبيق ١٠٥ يعتبر التحوط عالي الفاعلية فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:

(أ) في بداية التحوط وفي الفترات اللاحقة، يتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية في تحقيق تغيرات معادلة في القيمة العادلة أو التغيرات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر المحوطة خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها. ويمكن إثبات مثل هذا التوقع بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التغيرات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات الماضية في القيمة العادلة أو التغيرات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي قوي بين القيمة العادلة أو التغيرات النقدية للبند المحوط مع تلك الخاصة بأداة التحوط. ويمكن أن تختار المنشأة نسبة تحوط غير نسبة ١:١ من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة تطبيق ١٠٥.

(ب) تكون النتائج الفعلية للتحوط ضمن نطاق يتراوح بين ٨٠ إلى ١٢٥%. على سبيل المثال، إذا كانت النتائج الفعلية تتمثل في خسارة من أداة التحوط بقيمة ١٢٠ وحدة عملة وأرباح من أداة النقد بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، يمكن قياس المعادلة من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ١٢٠%. أو من خلال ١٢٠/١٠٠، وهي ٨٣%. وفي هذا المثال، بافتراض أن التحوط يحقق الشرط للورد في البند (أ)، تستنتج المنشأة أن التحوط كان عالي الفاعلية.

تطبيق ١٠٦ يتم تقييم للفاعلية، بالحد الأدنى، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة بياناتها المالية للسنوات أو المرحلية.

تطبيق ١٠٧ لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقييم فاعلية التحوط. وتعتمد الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقييم فاعلية التحوط على إستراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال، إذا كانت إستراتيجية المنشأة في إدارة المخاطر هي تعديل مبلغ أداة التحوط بشكل دوري ليعكس التغيرات في المركز المحوط، فإن المنشأة بحاجة إلى أن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط للفترة التي يتم فيها تعديل مبلغ أداة التحوط مرة أخرى. وفي بعض الحالات، تتبنى المنشأة طرق مختلفة للأنواع المختلفة من التحوط. ويشمل توثيق المنشأة لإستراتيجيتها في التحوط إجراءاتها في تقييم للفاعلية. وتتص تلك الإجراءات على ما إذا كان التقييم يشمل جميع أرباح أو خسارة أداة التحوط أو ما إذا يتم استثناء القيمة لزمينة للأداة.

تطبيق ١٠٧ إذا تحوالت المنشأة بنسبة تقل عن ١٠٠% من التحوط لمخاطرة بند واحد، مثل ٨٥%، ينبغي أن تحدد البند المحوط بنسبة ٨٥% من المخاطر وتقيس لعدم الفاعلية على أساس التغير في تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%. غير أن المنشأة يمكن أن تستخدم، عند تحوط المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%، نسبة تحوط غير نسبة ١:١ إذا أدى ذلك إلى تحسين للفاعلية المتوقعة للتحوط، كما هو مبين في الفقرة تطبيق ١٠٥.

تطبيق ١٠٨ إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التحوط والأصل المحوط أو الإلتزام أو التعهد الثابت أو المعاملة المتدبأ بها المحتملة جداً هي نص الشروط، فإن التغيرات في القيمة العادلة والتغيرات النقدية التي تُنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها من المرجح أن تعادل بعضها البعض بشكل تام، عند

إبرام التحوط وفيما بعد. على سبيل المثال، من المرجح أن تكون مبادلة سعر الفائدة تحوطاً فاعلاً إذا كانت المبالغ الإفتراضية والمبالغ الأصلية، والمدة، وتواريخ إعادة التسعير، وتواريخ مقبوضات ومدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي، وأساس قياس أسعار الفائدة هي نفس تلك التي تخص أداة التحوط والبند المحوط. بالإضافة إلى ذلك، من المرجح أن يكون تحوط للشراء المتنبأ به والمحمّل جداً لسلمة معينة بعدد أجل هو عالي الفاعلية إذا:

(أ) كان العقد الأجل هو لفرض شراء نفس الكمية من نفس السلعة وفي نفس الزمان والمكان كما هو في الشراء المتنبأ به المحوط؛

(ب) كانت القيمة العادلة للعقد الأجل في البداية هي صفر؛ و

(ج) تم استثناء التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الأجل من تقييم الفاعلية وتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة أو إذا استند التغير في التنبؤات النقدية المتوقعة من المعاملة المتنبأ بها والمحملة جداً على السعر الأجل للسلعة.

تطبيق ١٠٩ عدالة أداة التحوط في بعض الأحيان جزء من المخاطر المحوطة فقط. على سبيل المثال، لا يكون التحوط فاعلاً بالكامل إذا كانت أداة التحوط والبند المحوط معبر عنهما بمعاملات مختلفة لا يوجد تناغم في أسعار صرفها. كذلك لا يكون تحوط مخاطر سعر الفائدة باستخدام مشتقة معينة فاعلاً بالكامل إذا كان جزء من التغير في القيمة العادلة للمشتقة يُنسب إلى مخاطر الائتمان الخاصة بالطرف المقابل.

تطبيق ١١٠ حتى يكون التحوط مؤهلاً لمحاسبة التحوط، يجب أن يرتبط بمخاطرة محددة ومعينة، لا أن يرتبط فقط بمخاطر الأصول العامة للمنشأة، كما يجب أن يؤثر بشكل أساسي على أرباح أو خسائر المنشأة. ولا يكون التحوط لمخاطرة تقادم الأصل المادي أو مخاطر مصادرة الممتلكات من قبل الحكومة مؤهلاً لمحاسبة التحوط، ولا يمكن قياس الفاعلية لأنه لا يمكن قياس تلك المخاطر بشكل موثوق.

تطبيق ١١١ في حالة مخاطر سعر الفائدة، يمكن تقييم فاعلية التحوط من خلال إعداد جدول استحقاق للأصول المالية والإلتزامات المالية يبين صافي مخاطر سعر الفائدة لكل فترة زمنية، شريطة أن يرتبط صافي المخاطر بأصل أو الإلتزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الإلتزامات أو حصة محددة منها) يؤدي إلى نشوء صافي المخاطر، ويتم تقييم فاعلية التحوط مقابل ذلك الأصل أو الإلتزام.

تطبيق ١١٢ تدرس المنشأة عموماً، أثناء تقييم فاعلية التحوط، القيمة الزمنية للنقود. وليس بالضرورة أن يطبق سعر الفائدة الثابت على البند المحوط تلمسا سعر الفائدة الثابت على المبادلة المحددة على أنها تحوط قيمة عادلة. كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر الفائدة المتغير على الأصل أو الإلتزام الذي ينطوي على فائدة هو نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المحددة على أنها تحوط تتفق نقدي. وتستحق القيمة العادلة للمبادلة من عمليات التسوية الصافية الخاصة بها. ويمكن أن تتغير الأسعار الثابتة والمتغيرة على المبادلة بدون التأثير على التسوية الصافية إذا تغير كل منهما بنفس المبلغ.

تطبيق ١١٣ إذا لم تلي المنشأة معايير فاعلية التحوط فإنها تتوقف عن محاسبة التحوط منذ آخر تاريخ تم فيه إثبات الإلتزام بفاعلية التحوط. لكن إذا حدثت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف الذي أدى إلى

عدم استيفاء علاقة التحوط للمعيار، وأثبتت أن التحوط كان فاعلاً قبل وقوع الحدث أو التغير في الظروف، تتوقف المنشأة عن محاسبة التحوط من تاريخ الحدث أو التغير في الظروف.

القيمة العادلة للتحوط المحاسبي لمحفظة تحوط خطر سعر الفائدة

تطبيق ١١٤ بالنسبة لتحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تبنى المنشأة متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات المبينة في البنود (أ) - (ط) والفقرات ١١٥-١١٦ تطبيقاً له.

(أ) تحدد المنشأة كجزء من عملية إدارة المخاطر فيها محفظة من البنود التي ترغب بالتحوط لمخاطر سعر فائدتها. ويمكن أن تتكافؤ المحفظة من أصول فقط، أو الإلتزامات فقط، أو أصول والإلتزامات. ويمكن أن تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر (على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة أصولها المتوفرة برسم البيع في محفظة منفصلة)، وفي هذه الحالة تطبق الإرشادات أدناه على كل محفظة بشكل منفصل.

(ب) تحلل المنشأة المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليس لتعاقدها. ويمكن أداء التحليل إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بطرق مختلفة تشمل جدولة التكتلات النقطية إلى الفترات الزمنية المتوقعة أن تحدث فيها، أو جدولة المبالغ الأصلية إلى جميع الفترات الزمنية إلى أن يتوقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) وعلى أساس هذا التحليل، تقرر المنشأة المبلغ الذي ترغب بتحوطه. وتحدد المنشأة كبد محوط مبلغ من الأصول أو الإلتزامات (ولكن ليس مبلغ صافي) من المحفظة المحددة يساوي المبلغ الذي ترغب بتحديدده على أنه محوط. ويحدد هذا المبلغ أيضاً قياس النسبة المئوية المستخدمة في اختبار الفاعلية وفقاً للفقرة ١٢٦(ب).

(د) تحدد المنشأة مخاطر سعر الفائدة التي تحوطها. ويمكن أن تكون هذه المخاطر حصّة من مخاطر سعر الفائدة في كل من بنود المركز المحوط، مثل سعر الفائدة الأساسي (مثلاً سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن).

(هـ) تحدد المنشأة واحدة أو أكثر من أنواع التحوط لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) يستخدم لتحديدات في البنود (ج) - (هـ) أعلاه، تُقوّم المنشأة في البداية وفي الفترات اللاحقة ما إذا كان من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها.

(ز) تقيس المنشأة بشكل دوري التغير في القيمة العادلة للبنود المحوط (كما هو محدد في البند (ج)) المنسوب إلى المخاطر المحوطة (كما هي محددة في البند (د))، على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة والمحددة في (ب). و شريطة أن يتم تحديد التحوط فعلياً على أنه كان ذو فاعلية عالية عند تقييمه باستخدام طريقة المنشأة الموثقة في تقييم الفاعلية، تعرّف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبنود المحوط على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة في واحد من بندي السطر في الميزانية العمومية كما هو مبين في الفقرة ١٨٩. ولا يحتاج هذا التغير في القيمة العادلة لأن يتم تخصيصه إلى الأصول أو الإلتزامات المنفردة.

(ج) تقيس المنشأة التغير في القيمة العادلة لأداة (لوات) التحوط (كما هي محددة في (هـ))

وتعترف به على أنه ربح أو خسارة في حساب الربح أو الخسارة. ويتم الاعتراف بالقيمة العادلة لأداة (لوات) التحوط على أنها أصل أو التزام في الميزانية العمومية.

(ط) سيتم الاعتراف بأي اعدام فاعلية^{*} في حساب الربح أو الخسارة على أنها الفرق بين

التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) وتلك المشار إليه في (ح).

تطبيق ١١٥ ويوصف هذا المنهج بشكل أكثر تفصيلاً أدناه. ويتم تطبيق المنهج فقط على تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بمحفظة الأصول المالية أو الإلتزامات المالية.

تطبيق ١١٦ يمكن أن تشمل المحفظة المحددة في الفقرة تطبيق ١١٤ (أ) أصولاً وإلتزامات. وكخيار بديل،

يمكن أن تكون محفظة تشمل أصولاً فقط، أو إلتزامات فقط. وتستخدم المحفظة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات الذي ترغب المنشأة بتحوطه. إلا أن المحفظة ليست نفسها محددة على أنها بند محوط.

تطبيق ١١٧ أثناء تطبيق الفقرة تطبيق ١١٤ (ب)،^{*} تحدد المنشأة تاريخ إعادة التسعير المتوقع لبند معين على

أنه أول تاريخ من المتوقع فيه استحقاق ذلك البند أو إعادة تسعيره إلى أسعار السوق. ويتم تقدير تواريخ إعادة التسعير المتوقعة في بداية التحوط وخلال فترة التحوط بناءً على الخبرة التاريخية والمعلومات الأخرى المتوفرة، بما في ذلك المعلومات والتوقعات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق وأسعار الفائدة والتفاعل ما بينها. وتستخدم المنشآت التي ليس لها خبرة خاصة بها أو خبرة كافية خبرة المجموعة النظيرة للأدوات المالية المقارنة. ويتم مراجعة هذه التقديرات وتحديثها بشكل دوري في ضوء الخبرة. وفي حالة بند ذو سعر ثابت يستحق الدفع مسبقاً، يكون تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع أن يتم فيه دفع البند مسبقاً ما لم يتم إعادة تسعيره إلى أسعار السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المتشابهة، فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة يمكن أن يتخذ شكل تخصيص نسبة مئوية للمجموعة، بدلاً من البنود المنفردة، لكل فترة زمنية. ويمكن أن تطبق المنشأة منهجيات أخرى لأغراض التخصيص هذه. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة مضاعف سعر الدفع المسبق لتخصيص قروض الإطفاء للفترات الزمنية على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. لكن يجب أن تكون المنهجية لمثل هذا التخصيص تتسجم مع إجراءات وأهداف إدارة مخاطر المنشأة.

تطبيق ١١٨ وكمثال على التحديد المبين في الفقرة تطبيق ١١٤ (ج)،^{*} إذا قدرت المنشأة في فترة زمنية معينة

إعادة التسعير أن لديها أصولاً بسعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة وإلتزامات بسعر ثابت بقيمة ٨٠ وحدة عملة وقررت أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبند محوط أصولاً بمبلغ ٢٠ وحدة عملة (حصة من الأصول).^{*} ويُعبر عن التحديد على أنه "مبلغ من العملة (مثلاً مبلغ من الدولارات، أو اليورو، أو البوند، أو الراندات) وليس كـ"مبلغ مفردة. وهذا يستتبع وجوب أن تكون جميع الأصول (أو الإلتزامات) التي سُحب منها المبلغ المحوط-أي كـ"مبلغ ١٠٠ وحدة عملة للأصول في المثال أعلاه:

(أ) بنوداً تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي يتم تحوطه؛ و

^{*} تطبق نفس اعتبارات المالية في هذا السياق مثلما تطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

^١ يسمح المعيار للمنشأة بتحديد أي مبلغ من الأصول أو الإلتزامات المؤهلة المنفردة، وفي هذا المثال أي مبلغ من الأصول بين ما قيمته صفر وحدة عملة و ١٠٠ وحدة عملة.

(ب) بنودا كان من الممكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لو تم تحديدها على أنها محوطة بشكل منفرد. ولأن المعيار^٢ يحدد على وجه الخصوص بأن القيمة العادلة للإلتزام المالي بخاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض أنواع الودائع الزمنية) ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، المخصص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لا يمكن أن يكون هذا البند مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة زمنية تلي أقصر فترة يمكن فيها للمالك أن يطلب بالدفع. وفي المثال أعلاه، يكون المركز المحوط هو مبلغ من الأصول. لذلك لا تشكل هذه الإلتزامات جزء من البند المحوط المحدد، ولكن المنشأة تستخدمها لتحديد مبلغ الأصل الذي يتم تحديده على أنه محوط. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة بتحوطه هو مبلغ من الإلتزامات، يجب سحب المبلغ الذي يمثل البند المحوط المحدد من الإلتزامات ذات السعر الثابت وليس من الإلتزامات التي يمكن أن يُطلب من المنشأة تسديدها في فترة زمنية مبكرة، ويتم حساب مقياس النسبة المئوية المستخدم في تقييم فاعلية التحوط وفقا للفقرة ١٢٦(ب)^٣ على أنها النسبة المئوية لهذه الإلتزامات الأخرى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية معينة لإعادة التسعير كان لديها إلتزامات ذات سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، تشمل ما قيمته ٤٠ وحدة عملة للودائع تحت الطلب، و ٦٠ وحدة عملة للإلتزامات بدون خاصية الطلب، و ٧٠ وحدة عملة لأصول ذات سعر ثابت. وإذا قررت المنشأة أن تحوط كامل المركز المالي الصافي بقيمة ٣٠ وحدة عملة، فإنها تحدد كبنء محوط للإلتزامات بقيمة ٣٠ وحدة عملة أو ٥٠% من الإلتزامات التي لا تنطوي على خاصية الطلب.

تطبيق ١١٩ وتلزم المنشأة أيضا بالمتطلبات الأخرى للتحديد والتوثيق المبينة في الفقرة ٨٨(أ). وبالنسبة للتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، تحدد متطلبات التحديد والتوثيق هذه سياسة المنشأة لجميع المتغيرات التي تستخدم في تحديد المبلغ المحوط وكيفية قياس الفاعلية، بما في ذلك ما يلي:

(أ) تحديد الأصول والإلتزامات التي سيتم تضمينها في التحوط المحفظي والأساس الذي سيتم استخدامه لإلغائها من المحفظة.

(ب) كيفية تقدير المنشأة لتواريخ إعادة التسعير، بما في ذلك تحديد افتراضات سعر الفائدة التي تشكل أساس تقديرات أسعار الدفع المسبق وأساس تغيير تلك التقديرات. ويتم استخدام نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تجري في الوقت الذي يتم فيه تضمين الأصل أو الإلتزام في المحفظة المحوطة وأي مراجعات لاحقة لتلك التقديرات.

(ج) عدد الفترات الزمنية لإعادة التسعير ومدتها.

(د) مدى تكرار المنشأة لاختبار الفاعلية وأي من الطريقتين في الفقرة ١٢٦ ستستخدم.

(هـ) المنهجية التي تستخدمها المنشأة لتحديد مبلغ الأصول أو الإلتزامات التي يتم تحديدها على أنها بند محوط. ووفقا لذلك، مقياس النسبة المئوية المستخدم عندما تختار المنشأة الفاعلية باستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة ١٢٦(ب)^٤.

^٢ راجع الفقرة ٤٩.

^٣ ٣٠ وحدة عملة / (٠٠ - وحدة عملة - ٤٠ وحدة عملة) = ٥٠%.

(و) عندما تختار المنشأة الفاعلية باستخدام الطريقة المذكورة في الفقرة ١٢٦ (ب)، سواءً كانت المنشأة مستخيرة الفاعلية لكل فترة زمنية لإعادة التسعير بشكل مفرد، أو لجمع الفترات الزمنية، أو من خلال الجمع ما بين الطريقتين.

يجب أن تكون السياسات المعينة في تحديد وتوثيق علاقة التحوط منسجمة مع إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة. ويجب عدم إجراء التغييرات في السياسات بشكل اعتباطي. إذ يجب تبريرها على أساس التغييرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن تكون مبنية على أساس إجراءات وأهداف إدارة المخاطر في المنشأة ومنسجمة معها.

تطبيق ١٢٠ يمكن أن تكون أداة التحوط المشار إليها في الفقرة ١١٤ (هـ) عبارة عن مشتقة واحدة أو محفظة مشتقات تشمل جميعها على تعرض لمخاطر سعر الفائدة المحوطة المحددة في الفقرة ١١٤ (د) (على سبيل المثال، محفظة من مبادلات سعر الفائدة التي تشمل جميعها على تعرض لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن). ويمكن أن تشمل محفظة مشتقات كهذه على أوضاع تتطلب معاملة المخاطر. إلا أنها قد لا تشمل على خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة صافية، لأن المعيار^١ لا يسمح بتحديد مثل هذه الخيارات على أنها أدوات تحوط (باستثناء عندما يتم تحديد الخيار المكتوب على أنه معاملة لخيار المشتري). وبإذ وفرت أداة التحوط للمبلغ المحدد في الفقرة ١١٤ (ج) لأكثر من فترة زمنية واحدة لإعادة التسعير، فإنه يتم تخصيصها لجميع الفترات الزمنية التي توفر التحوط لها. إلا أنه يجب تخصيص كامل أداة التحوط لتلك الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار^٢ لا يسمح بتحديد علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط معلقة.

تطبيق ١٢١ عندما تقيس المنشأة التغيير في القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقاً وفقاً للفترة "تطبيق ١١٤ (ز)، فإن التغيير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند المستحق دفعه مسبقاً بطريقتين: إذ يؤثر على القيمة العادلة للتكافؤات التقديرية والتعاقدية والقيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المشمول في البند المستحق دفعه مسبقاً. وتسمح الفقرة ٨١ من المعيار للمنشأة بتحديد جزء من الأصل المالي أو الالتزام المالي، يشترك في التعرض لمخاطر مشتركة، على أنها بند محوط، شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. وبالنسبة للبنود التي يستحق دفعها مسبقاً، تسمح الفقرة ٨١ بتحقيق هذا من خلال تحديد البند المحوط فيما يتعلق بالتغيير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغييرات في سعر الفائدة المحدد على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليس التعاقدية. إلا أنه يتم تضمين الأثر الذي يسببه التغييرات في سعر الفائدة المحوط على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة تلك عند تحديد التغيير في القيمة العادلة للبند المحوط. وتبعا لذلك، إذا تمت مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة (مثلاً لتعكس التغيير في الدفعات المسمية المتوقعة)، أو إذا كانت تواريخ إعادة التسعير الفاعلية تختلف عن تلك المتوقعة، ستشأ عدم الفاعلية كما هو مبين في الفقرة ١٢٦. وعلى العكس من ذلك، يتم استثناء التغييرات في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة التي (أ) تنشأ بوضوح من عوامل أخرى باستثناء التغييرات في سعر الفائدة المحوط (ب) وتكون غير مرتبطة بالتغييرات في سعر الفائدة المحوط، و (ج) يمكن فصلها بشكل موثوق عن التغييرات المنسوبة إلى سعر الفائدة المحوط (مثل التغييرات في أسعار الدفع المسبق الناشئة بوضوح من التغيير في العوامل

^١ انظر الفقرتين ٧٧ و"تطبيق ٩٤".

^٢ انظر الفقرة ٧٥.

الديموغرافية أو الأنظمة الضريبية باستثناء التغيرات في سعر الفائدة) عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأنها لا تُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كان هناك شك حول العامل الذي أدى إلى نشوء التغير في تاريخ إعادة التسعير المتوقعة أو كانت المنشأة غير قادرة بشكل موثوق على فصل التغيرات الناشئة من سعر الفائدة المحوط عن تلك الناشئة من عوامل أخرى، يُفترض بأن التغير نشأ من التغيرات في سعر الفائدة المحوط.

تطبيق ١٢٢ لا يحدد المعيار الأساليب المستخدمة في تحديد المبلغ المشار إليه في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز)، وهو بالتحديد التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة. وإذا كانت أساليب التقدير الإحصائية أو غيرها من الأساليب تُستخدم في مثل هذا القياس، يجب أن تتوقع الإدارة أن تكون النتيجة مقاربة جدًا لتلك التي كان من الممكن الحصول عليها من قياس جميع الأصول أو الإلتزامات المختلفة التي تشكل البند المحوط. وليس من المناسب الإقتراض بأن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط تساوي التغيرات في قيمة أداة التحوط.

تطبيق ١٢٣ تقضي الفقرة ٨٩^١ أنه إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو أصل، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الأصول. وعلى العكس من ذلك، إذا كان البند المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير هو إلتزام، يتم عرض التغير في قيمته في بند سطر منفصل ضمن الإلتزامات. وهذه هي بنود السطر المنفصلة التي تمت الإشارة إليها في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز).^٢ وليس مطلوباً أن يتم تخصيص محدد للأصول (أو الإلتزامات) المختلفة.

تطبيق ١٢٤ تشير الفقرة تطبيق ١١٤ (ط)^٣ إلى أن عدم الفاعلية ينشأ إلى الحد الذي يختلف فيه التغير في القيمة العادلة للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة عن التغير في القيمة العادلة لمشقة التحوط. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الفرق لعدد من الأسباب، منها:

- (أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن تلك المتوقعة، أو مراجعة تواريخ إعادة التسعير المتوقعة؛
- (ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المحوطة أو إلغاء الإعتراف بها؛
- (ج) اختلاف تواريخ الدفع لأداة التحوط والبند المحوط؛ و
- (د) أسباب أخرى (مثلاً عندما يحمل عدد قليل من البنود المحوطة فائدة بسعر أقل من السعر الأساسي التي خصصت لها على أنها محوطة، وعدم الفاعلية الناتجة ليست كبيرة جداً بحيث أن المحفظة ككل لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط).

ويتم تحديد عدم الفاعلية^٤ هذه والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة.

تطبيق ١٢٥ سيتم عموماً تحسين فاعلية التحوط:

- (أ) إذا قامت المنشأة بجولة البنود التي يكون لها سمات مختلفة فيما يخص الدفع المسمى بطريقة تأخذ بعين الاعتبار هذه الاختلافات.
- (ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة كبير. وعندما يكون هناك عدد قليل فقط من البنود المشمولة في المحفظة، من المرجح أن تكون هناك درجة عالية نسبياً من عدم الفاعلية مرتبطة إذا استحق دفع أحد البنود مسبقاً بشكل مبكر أو متأخر عن المتوقع. وعلى العكس من ذلك، عندما تشمل المحفظة على العديد من البنود، فانه يمكن للتنبؤ بطريقة الدفع المسمى بشكل أكثر دقة.

^١ تطبيق نفس اعتبارات المادية في هذا السياق مثلما تنطبق في باقي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- (ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير المستخدمة قصير (مثلا شهر واحد مقابل ثلاثة أشهر من الفترات الزمنية لإعادة التسعير). ونقل الفترات الزمنية الأقصر لإعادة التسعير من أثر أي سوء مطابقة بين تواريخ الدفع وتواريخ إعادة التسعير (ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المحوط وتلك الخاصة بإدانة التحوط.
- (د) التكرار الكبير الذي يتم فيه تعديل مبلغ أداة التحوط ليعكس التغيرات في البند المحوط (مثلا بسبب التغيرات في توقعات الدفع المسبق).

تطبيق ١٢٦ تختبر المنشأة الفاعلية بشكل دوري. وإذا تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التواريخ الذي تُعَيَّن فيه المنشأة الفاعلية وتاريخ لاحق له، تصبب المنشأة مبلغ الفاعلية إما:

- (أ) على أنه الفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة تطبيق ١١٤(ح)) والتغير في قيمة كامل البند المحوط الذي يُنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المحوط (بما في ذلك أثر التغيرات في سعر الفائدة المحوط على القيمة العادلة لأي خيار دفع مسبق ضمنى)؛ أو
- (ب) باستخدام التقريب التالي. فإن المنشأة:
- (١) تحسب النسبة المئوية للأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير تم التحوط لها، على أساس تواريخ إعادة التسعير المقررة في آخر تاريخ قامت فيه باختيار الفاعلية.
 - (٢) تطبق هذه النسبة المئوية على تقديرها المنقح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المحوط على أساس تقديرها المنقح.
 - (٣) تحسب التغير في القيمة العادلة لتقديرها المنقح للبند المحوط الذي يُنسب إلى المخاطر المحوطة وتعرضه كما هو محدد في الفقرة تطبيق ١١٤ (ز).
 - (٤) تعترف بعدم الفاعلية المساوية للفرق بين المبلغ المحدد في البند (٣) والتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (أنظر الفقرة تطبيق ١١٤(ح)).

تطبيق ١٢٧ تميز المنشأة، عند قياس الفاعلية، التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقررة للأصول (أو الإلتزامات) الموجودة عن إنشاء الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة، فقط في أن تلك التعديلات تؤدي إلى عدم الفاعلية. ويتم تضمين جميع التعديلات على تواريخ إعادة التسعير المقررة (باستثناء تلك المستتية وفقا للفترة تطبيق ١٢٦)، بما في ذلك أي إعادة تخصيص للبند القائمة بين الفترات الزمنية، عند تنقيح المبلغ المقدر في فترة زمنية معينة وفقا للفترة تطبيق ١٢٦(ب)(٢) وبالتالي عند قياس الفاعلية. وحالما يتم الاعتراف بعدم الفاعلية كما هو محدد سابقا، تجري المنشأة تقدير جديد إجمالي الأصول (أو الإلتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير، بما في ذلك الأصول (أو الإلتزامات) الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر اختبار لفاعليتها، وتحدد مبلغا جديدا على أنه يبدأ محوطا ونسبة مئوية جديدة على أنها نسبة مئوية محوطة. من ثم يتم تكرار الإجراءات المبينة في الفقرة تطبيق ١٢٦(ب) في التاريخ التالي الذي تختار فيه الفاعلية.

تطبيق ١٢٨ يمكن إلغاء الاعتراف بالبند التي تمت جدولتها أصلا إلى فترة زمنية لإعادة التسعير بسبب الدفع المسبق في وقت أبكر من المتوقع أو شطب الحساب الذي سببه انخفاض القيمة أو البيع. وعندما يحدث هذا، فإن مبلغ التغير في القيمة العادلة المشمول في بند السطر المنفصل المشار

إليه في الفترة تطبيق ١١٤(ز) المرتبط بالبند الذي تم إلغاء الاعتراف به يتم إلغاؤه من الميزانية العمومية، ويتم شمله في الأرباح أو الخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالبند. ولهذا الغرض، من الضروري معرفة (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي تم فيها جدولة البند الذي تم إلغاء الاعتراف به، لأن هذا يحدد (الفترة) الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يتم إلغاؤه منها وبالتالي المبلغ الذي يتم إلغاؤه من بند السطر المنفصل المشار إليه في الفترة تطبيق ١١٤(ز).^{٢٩} عندما يتم إلغاء الاعتراف ببند معين، إذا كان من الممكن تحديد أي فترة زمنية تم شمله فيها، يتم إلغاؤه من تلك الفترة الزمنية. وإن لم يكن من الممكن ذلك، يتم إلغاؤه من أول فترة زمنية إذا نتج إلغاء الاعتراف عن دفعات مسبقة أعلى من المتوقع، أو تم تخصيصه لجميع الفترات الزمنية التي تشمل على البند الذي تم إلغاء الاعتراف به على أساس معقول ومنظم إذا كان البند قد بيع أو خفضت قيمته.

تطبيق ١٢٩ بالإضافة إلى ذلك، إن أي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم إلغاء الاعتراف به عند انتهاء الفترة الزمنية يتم الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة في ذلك الوقت (انظر الفقرة ١٨٩). على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة البنود إلى ثلاث فترات زمنية لإعادة التسعير. وفي العملية السابقة لإعادة التحديد، كان التغير في القيمة العادلة المبلغ عنه في بند السطر الواحد في الميزانية العمومية هو عبارة عن أصل بقيمة ٢٥ وحدة عملة. ويمثل ذلك المبلغ المبالغ المنسوبة إلى الفترات ١، ٢، ٣ بقيمة ٧ وحدة عملة، و ٨ وحدة عملة، و ١٠ وحدة عملة على التوالي. وفي العملية التالية لإعادة التحديد، يكون قد تم تحقيق الأصول المنسوبة إلى الفترة ١ أو إعادة جدولتها إلى فترات أخرى. لذلك، يتم إلغاء الاعتراف بقيمة ٧ وحدة عملة من الميزانية العمومية ويتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. وتكتب الآن قيمتي ٨ وحدة عملة و ١٠ وحدة عملة إلى الفترتين ١ و ٢ على التوالي. ويتم بعد ذلك تحليل هذه الفترات المتبقية، حسبما هو لازم، للتغيرات في القيمة العادلة كما هو مذكور في الفترة تطبيق ١١٤(ز).^{٣٠}

تطبيق ١٣٠ وك توضيح لمتطلبات الفترتين السابقتين، نفترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول من خلال تخصيص نسبة مئوية من المحفظة إلى كل فترة زمنية لإعادة التسعير. ونفترض أيضا أنها قامت بجدولة ١٠٠ وحدة عملة إلى كل من الفترتين الزمنية الأولى والثانية. وعندما تنتهي الفترة الزمنية الأولى لإعادة التسعير، يتم إلغاء الاعتراف بقيمة ١١٠ وحدة عملة من الأصول بسبب التمسيد المتوقع وغير المتوقع. وفي هذه الحالة، يتم إلغاء كامل المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفترة تطبيق ١١٤(ز) المرتبط بالفترة الزمنية الأولى من الميزانية العمومية، بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ المرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

تطبيق ١٣١ إذا تم تخفيض المبلغ المحوط لفترة زمنية معينة لإعادة التسعير بدون إلغاء الاعتراف بالأصول (أو الائتمات) ذات العلاقة، يتم إطفاء المبلغ المشمول في بند السطر المنفصل المشار إليه في الفترة تطبيق ١١٤(ز) المرتبط بالتخفيض وفقا للفقرة ٩٢.

تطبيق ١٣٢ يمكن أن ترغب المنشأة بتطبيق المنهج المبين في الفترات تطبيق ١١٤ - تطبيق ١٣١ على التحوط المحفظي لأي تم محاسبته سابقا على أنه تحوط تتفق نقدي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتلغي هذه المنشأة التحديد السابق لتحوط التدفق النقدي وفقا للفقرة ١٠١(د)، وتطبق المتطلبات المبينة في الفترات تطبيق ١١٤ - تطبيق ١٣١ بأثر مستقبلي على فترات المحاسبة اللاحقة.

الملحق ب

التعديلات على بيانات أخرى

يتم تطبيق التعديلات الواردة في هذا الملحق للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. إذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة مبكرة، يتم تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند إصدار هذا المعيار عام ٢٠٠٣ في البيانات ذات العلاقة المنشورة في هذا الكتاب.

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإعتراك والتقياس" من قبل ١١ عضواً من أصل أعضاء مجلس معييير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. حيث أبدى كل من السادة كوب، وليسنرينغ، وملكريجور معارضتهم لذلك. وتزد لرائهم المعارضة بعد أساس الإستقتاجات.

مسير ديفيد نويدي الرئيس

نوماس إي جونز نائب الرئيس

ماري إي بارث

هانز - جورج برونز

لبنوني تي كوب

روبرت بي جارنيت

جيلبرت جيلارد

جيمس جيه ليمسرينغ

وارن ملكريجور

باتريشيا إل أومالي

هاري كيه شميد

جون تي سميت

جيوفري وايتينغتون

تاتسومي يامادا

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" بعنوان محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط المحظي لمخاطر سعر الفائدة من قبل ١٣ عضواً من أصل أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية البالغ عددهم أربعة عشر. وقد أبدى السيد سميث معارضته لذلك. ويرد رأيه المعارض بعد لملس الإستنتاجات.

الرئيس	سير ديفيد نويدي
نائب الرئيس	ثوماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز - جورج يرونز
	أفتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جبلبرت جيلارد
	جيمس جيه ايسنرينغ
	وارن ماكريجور
	بليثيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوفري وابتينغتون
	تاتسومي يامادا

مصادقة المجلس على التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

تمت الموافقة على إصدار هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" الانتقال والإعراف المبني بالأصول المالية والإلتزامات المالية من قبل ١٤ عضوا من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الرئيس	سير ديفيد تويدي
نائب الرئيس	توماس إي جونز
	ماري إي بارث
	هانز - جورج برونز
	أنتوني تي كوب
	روبرت بي جارنيت
	جينيرت جيلارد
	جيمس جيه ليسنرينغ
	وارن ماكريجور
	باتريشيا إل أومالي
	هاري كيه شميد
	جون تي سميث
	جيوغري وايينغتون
	تاتسومي يامادا

المحتويات

الفقرات	أساس الإستنتاجات
١٤ - ٤ إستنتاج	الخلفية
٢٤ - ١٥ إستنتاج	النطاق
٢٠ - ١٥ إستنتاج	إلزامات القروض
٢٣ - ٢١ إستنتاج	عقود الضمانات المالية
٢٤ إستنتاج	عقود شراء أو بيع البند غير المالي
٣٦ - ٢٥ إستنتاج	لتعريفات
٢٩ - ٢٥ إستنتاج	القروض والذمم المدينة
٣٥ - ٣٠ إستنتاج	سعر الفقدان الفعلي
٣٦ إستنتاج	محاسبة للتغير في التقديرات
٤٠ - ٣٧ إستنتاج	المشتريات للضمنية
٤٠ - ٣٧ إستنتاج	مشتريات العملة الأجنبية للضمنية
٧٠ - ٤١ إستنتاج	الإعتراف وإلغاء الإعتراف
٥٣ - ٤١ إستنتاج	إلغاء الإعتراف بالأصل المالي
٤٣ - ٤١ إستنتاج	معيـر المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي
٤٥ - ٤٤ إستنتاج	مسودة العرض
٤٧ - ٤٦ إستنتاج	الملاحظات المستلمة
٥٣ - ٤٨ إستنتاج	التتبعات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩
	الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التكتلات النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل لإلزاما تعاقدا بدفع التكتلات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين
٦٤ - ٥٤ إستنتاج	النقل غير المؤهل لعكس الإعتراف
٦٦ - ٦٥ إستنتاج	المشاركة المستمرة في الأصل المنقول
٧٠ - ٦٧ إستنتاج	القياس
١٣٠ - ٧١ إستنتاج	خيار قياس القيمة العادلة
٨٦ - ٨٥ إستنتاج	تطبيق خيار قياس القيمة العادلة على جزء من (وليس كامل) الأصل المالي أو الإلتزام المالي
٩٢ - ٨٧ إستنتاج	مخاطر الائتمان الذاتية
٩٤ - ٩٣ إستنتاج	قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب
١٠٤ - ٩٥ إستنتاج	إرشادات قياس القيمة العادلة
١٠١ - ٩٦ إستنتاج	إستخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة
١٠٤ - ١٠٢ إستنتاج	عدم وجود سوق نشط
١٣٠ - ١٠٥ إستنتاج	إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها
١٣٠ - ١٠٥ إستنتاج	إنخفاض قيمة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية
٢٢٦ - ١٣١ إستنتاج	التحوط
١٣٥ - ١٣٢ إستنتاج	دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣
١٣٥ - ١٣٢ إستنتاج	تحوطات أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية
١٣٦ - ١٣٦ إستنتاج	القاعدية المتوقعة
١٣٦ - ١٣٦ إستنتاج	تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والإلتزامات غير المالية لمخاطر غير
١٣٩ - ١٣٧ إستنتاج	مخاطر العملة الأجنبية
١٤٣ - ١٤٠ إستنتاج	حقوق خدمة القروض
١٤٥ - ١٤٤ إستنتاج	إمكانية السماح بمحاسبة التحوط باستخدام الأدوات النقدية
١٤٨ - ١٤٦ إستنتاج	إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات للتبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة
١٥٤ - ١٤٩ إستنتاج	تحوطات الإلتزامات لثابتة
١٦٤ - ١٥٥ إستنتاج	تعديلات الأساس
	تعديلات الأساس لتحوطات معاملات للتبؤ التي ينتج عنها الإعتراف بأصل مالي أو لإلزام مالي

- تدريبات الأسس لتحويلات معاملات التتبع التي ينتج عنها الاعتراف بأصل غير إستنتاج ١٦٢-١٦٤
مالي أو التزام غير مالي
- التحويلات باستخدام العقود الداخلية إستنتاج ١٦٥-١٧٢
محاسبة القيمة العادلة للتحويلات المحفظي لمخاطر سعر الفائدة إستنتاج ١٧٣-٢٢٠
- الخلفية إستنتاج ١٧٣-١٧٤
النطاق إستنتاج ١٧٥
- المسألة: لماذا كانت محاسبة تحويلات القيمة العادلة صعبة التحقيق وفقا للنسخ السابقة إستنتاج ١٧٦-١٧٧
من معيار المحاسبة الدولي ٣٩
- مخاطرة النفع المسبق إستنتاج ١٧٨-١٨١
تحديد البند المحوول والإلتزامات ذات خاصية الطلب إستنتاج ١٨٢-١٩٢
- أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاعلية إستنتاج ١٩٣-٢٠٦
المبلغ المسجل للبند المحوول إستنتاج ٢٠٧-٢٠٩
- إلغاء الاعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة إستنتاج ٢١٠-٢١٢
دوات التحويلات إستنتاج ٢١٣-٢١٥
- فاعلية التحويلات للتحويلات المحفظي لمخاطر سعر الفائدة إستنتاج ٢١٦-٢١٨
التحول إلى محاسبة تحويلات القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة إستنتاج ٢١٩-٢٢٠
- إلغاء الاختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً إستنتاج ٢٢١
ملخص التغييرات لمسودة العرض إستنتاج ٢٢٢
الآراء المعارضة

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات هذا محور المحاسبة الدولي ٣٩، لكنه ليس جزءا منه.

استنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" في عام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز من عام ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبني حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس". وقد هدف مشروع التصنيفات إلى التقليل من التعقيد في المعايير من خلال توضيح وإضافة الإرشادات وإزالة التناقضات الداخلية ودمج عناصر تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وإرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في المعايير. وفي حزيران من عام ٢٠٠٢، قام المجلس بنشر اقتراحاته في مسودة العرض الخاصة بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الأول عام ٢٠٠٢. وفي آب من العام ٢٠٠٣، قام المجلس بنشر مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، مع تحديد آخر موعد لتقديم الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني عام ٢٠٠٣.

استنتاج ٣ ولأن نية المجلس لم تكن إعادة النظر في المنهج الأساسي لمحاسبة الأدوات المالية الذي ينص عليه معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩، لا ينفصل أساس الاستنتاجات هذا المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي لم يعد المجلس النظر فيها.

الخلفية

استنتاج ٤ أصبحت النسخة الأصلية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ سارية المفعول للبيانات المالية التي تغطي السنوات المالية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك التاريخ. وقد عكست نموذج قياس مختلط يتم فيه قياس بعض الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة وقياس البعض الآخر بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، بالاعتماد جزئيا على نية المنشأة بالإحتفاظ بآداة معينة.

استنتاج ٥ يقر المجلس بأن محاسبة الأدوات المالية هي مسألة صعبة وموضع خلاف. وقد بدلت الهيئة السابقة للمجلس، ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، عملها بخصوص هذه المسألة منذ ١٥ عاما مضت، أي في العام ١٩٨٨. وخلال الشاقي سنوات اللاحقة قامت بنشر مسودتي عرض، تتوالان موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول الإفصاح والعرض في عام ١٩٩٥. وقررت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم صياغة اقتراحاتها الأولية حول الإعراف والقياس في معيار معين، نظرا لما يلي:

- الإستراتيجية الأساسية التي حصلوا عليها؛
- الممارسات المتطورة في الأدوات المالية؛ و
- التفكير المتطور من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير.

استنتاج ٦ وتبعاً لذلك، نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧، بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الكندي، ورقة نقاش اقترحت منهجا مختلفا، وهو أنه يجب قياس جميع الأصول المالية

والإلزامات المالية بالقيمة العادلة. وأشارت الردود على تلك الورقة إلى نطلق واسع من عدم الإزتياع حيال بعض المقترحات الواردة فيها وأنه ينبغي إنجاز المزيد من العمل قبل دراسة وضع معيار يقتضي منهاجاً كاملاً للقيمة العادلة.

٧. وفي غضون ذلك، استنتجت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن وجود معيار حول الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها هو ضرورة ملحة. وأوضحت أنه بالرغم أنه كان يتم الاحتفاظ بالأدوات المالية واستعمالها على نطاق واسع في العالم، إلا أن عدداً قليلاً من البلدان إلى جانب الولايات المتحدة لديها معايير حول الإعتراف والقياس بالأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، اتفقت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بأنها ستعمل على وضع مجموعة من معايير المحاسبة الدولية "الرئيسية" يمكن المصداقة عليها من قبل المنظمة الدولية لغرض جمع رؤوس الأموال عبر جميع الاقطار والإدراج في أسواق البورصة العالمية. وتضمنت تلك المعايير الرئيسية معياراً حول الإعتراف بالأدوات المالية وقياسها. وتبعاً لذلك، صاغت لجنة معايير المحاسبة الدولية نسخة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تم إصدارها في عام ٢٠٠٠.

٨. وفي كانون الأول من عام ٢٠٠٠ قامت مجموعة عمل مشتركة من هيئات وضع المعايير حول الأدوات المالية، تتألف من ممثلي وأعضاء هيئات وضع المعايير المحاسبية والمنظمات المهنية من مجموعة من البلدان، بنشر مسودة معيار وأساس استنتاجات بعنوان الأدوات المالية والبنود المشابهة. واقرحت مسودة المعيار تلك تغييرات واسعة النطاق في محاسبة الأدوات المالية والبنود المشابهة، بما في ذلك قياس جميع الأدوات المالية تقريباً بالقيمة العادلة. وفي ضوء الردود على اقتراحات مجموعة العمل المشتركة، من الواضح ضرورة إنجاز المزيد من العمل قبل تقديم نموذج شامل لمحاسبة القيمة العادلة.

٩. وأعلن المجلس في تموز ٢٠٠١ أنه سيقوم بتنفيذ مشروع لتحسين المتطلبات القائمة حول محاسبة الأدوات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتتناول التحسينات قضايا الممارسة التي تحددها شركات التدقيق، والهيئات الوطنية لوضع المعايير، والمنظمون، وآخرون، والقضايا المحددة في عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو من قبل موظفي مجلس معايير المحاسبة الدولية.

١٠. كما نشر المجلس في حزيران ٢٠٠٢ مسودة عرض بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ مع فترة لتقديم الملاحظات مدتها ١١٦ يوماً. وقد تم استلام ما يزيد على ١٧٠ رسالة ملاحظة.

١١. وتبعاً لذلك، اتخذ المجلس خطوات تمكن الهيئات الفرعية من إبلاغه بشكل أفضل عن القضايا الرئيسية الناتجة عن عملية إيداء الملاحظات، وتمكن المجلس من توضيح آرائه في القضايا واستنتاجاته غير النهائية. وتضمنت هذه المشاورات ما يلي:

- (أ) المناقشات مع المجلس الاستشاري للمعايير حول القضايا الرئيسية التي نشأت خلال عملية إيداء الملاحظات.
- (ب) مناقشات الطاولة المستديرة التي تنعقد مع الهيئات الفرعية خلال شهر آذار ٢٠٠٣ المعقودة في بروكسل ولندن. وقد شارك ما يزيد على ١٠٠ منظمة وفرد في تلك المناقشات.
- (ج) المناقشات مع هيئات وضع المعايير التابعة للمجلس حول القضايا المطروحة في مناقشات الطاولة المستديرة.
- (د) الاجتماعات بين أعضاء المجلس وموظفيه والمجموعات المختلفة من الهيئات الفرعية لبحث القضايا الأخرى المطروحة في رسائل الملاحظات ومناقشات الطاولة المستديرة.

استنتاج ١١ أثار بعض رسائل الملاحظة حول مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ والمشاركين في مناقشات الطويلة المستمرة موضوعا هاما لم تقترح مسودة العرض لشهر حزيران ٢٠٠٢ أي تغييرات عليه. وكان هذا الموضوع هو محاسبة التحوط لتحوط المحفظة لمخاطر مسعر الفائدة (الذي يشار إليه أحيانا بالتحوط الشامل) والمسألة ذات العلاقة بمعاملة الودائع ذات خاصية الطلب في محاسبة التحوط (التي يشار إليها أحيانا بالودائع تحت الطلب) أو "الإلتزامات برسم الطلب". وبالتحديد، أبدى البعض قلقه حيال الصعوبة الكبيرة في تحقيق محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط الشامل وفقا للنسخ السابقة من معايير المحاسبة الدولية ٣٩.

استنتاج ١١ ب قرر المجلس في ضوء هذه المخاوف أن يبحث ما إذا كان من الممكن وكيف يمكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادل بسهولة أكبر لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة. وقد نتج عن هذا مسودة عرض أخرى بالتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي نُشرت في آب ٢٠٠٣ والتي تم استلام مائة وثمانين (١٢٠) رسالة ملاحظة بشأنها. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض بشكل نهائي في آذار ٢٠٠٤.

استنتاج ١٢ لم يقر المجلس بإعادة دراسة المنهج الأمسي لمحاسبة الأدوات المالية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن بعض التعقيد الموجود في المتطلبات القائمة لا يمكن تقييده في نموذج قياس مختلف يستند جزئيا إلى نوايا الإدارة الاحتفاظ بالأدوات المالية ونظرا لتعقيد مفاهيم التمويل الموجودة وقضايا تقدير القيمة العادلة. وتقلص التعديلات من بعض التعقيد من خلال توضيح المعيار وإلغاء التناقضات الداخلية ودمج إرشادات إضافية في المعيار.

استنتاج ١٣ كما تلقي التعديلات أيضا أو تقلل من بعض الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما المتعلقة بقياس الأدوات المالية. وتمثل متطلبات القياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، إلى حد كبير، المتطلبات المقبولة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، وبالأخص، تلك الواردة في بيانات معايير المحاسبة المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١١٤ للمحاسبة من قبل الدائنين لإنخفاض قيمة القرض" ورقم ١١٥ محاسبة استثمارات معينة في الأوراق المالية للدين وحقوق الملكية" ورقم ١٣٣ "محاسبة الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط".

استنتاج ١٤ سيتابع المجلس دراسته للقضايا المتعلقة بمحاسبة الأدوات المالية. إلا أنه يتوقع أن يتم تنفيذ المبادئ الأساسية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المصن لفترة طويلة.

النطاق

الالتزامات القروض (الفقرتان ٢(١) و ٤)

استنتاج ١٥ تعتبر الالتزامات القروض إلتزامات ثابتة لتوفير الإئتمان بموجب شروط وأحكام محددة مسبقا. وفي عملية إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كان السؤال المطروح هو ما إذا كانت إلتزامات القروض لبنك معين تعتبر مشككات تتم محاسبته بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وينشأ هذا التساؤل لأن الإلتزام بتقديم قرض بسعر فائدة محدد خلال فترة ثابتة من الزمن يلبي تعريف المشتقة. وبالمثل يكون الحصول على قرض بسعر محدد خيارا مكتوبيا للمقرض المحتمل.

استنتاج ١٦ وبغية تبسيط المحاسبة لحاملي ومصدري إلتزامات القروض، قرر المجلس إنشاء إلتزامات قروض معينة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويشمل أثر الإستهانة في أن المنشأة لن

تتعرف وإن تقيس التغيرات في القيمة العادلة للإلتزامات القروض هذه التي تنتج عن التغير في أسعار الفائدة في السوق أو توزيعات الإئتمان. وينسجم هذا مع قياس القرض الذي ينتج إذا مارس حامل الإلتزام القرض حقه في الحصول على التمويل، لأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على قياس الأصل الذي يتم قيمته بالتكلفة المطفأة (على افتراض أنه ليس محمداً في فترة أخرى غير القروض والنعم المدينة).

إستنتاج ١٧ إلا أن المجلس قرر أنه ينبغي السماح للمنشأة بقياس الإلتزام القرض بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة على أساس التحدد في بداية الإلتزام القرض على أنه الإلتزام مالي من خلال الربح أو الخسارة. وقد يكون هذا مفاسداً، على سبيل المثال، إذا استطاعت المنشأة إدارة التعرض للمخاطر المرتبطة بالإلتزامات القروض على أساس القيمة العادلة.

إستنتاج ١٨ وقرر المجلس أيضاً أنه ينبغي استثناء الإلتزام القرض من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقط إذا لم يكن من الممكن تسويته على أساس صفاتي الأرصدة. وإذا كان من الممكن تسوية قيمة الإلتزام القرض بصفاتي النقد أو أداة مالية أخرى، بما في ذلك عندما يكون لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع أصول القروض الناتجة بعد فترة قصيرة من إنشائها، من الصعب تبرير استثنائه من المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لقياس الأدوات المشابهة التي تبني تعريف المشتقة بالقيمة العادلة.

إستنتاج ١٩ اختلفت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض مع اقتراح المجلس الذي يفيد بأنه ينبغي على المنشأة التي لديها ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على جميع الإلتزامات القروض الخاصة بها. وقد درس المجلس هذه المخاوف ووافق على أن الصياغة في مسودة العرض لم تعكس نية المجلس. لذلك، أوضح المجلس أنه إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة في بيع الأصول الناتجة عن إلتزامات القروض الخاصة بها بعد فترة قصيرة من إنشائها، فإنها ينبغي أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على إلتزامات القروض الخاصة بها في نفس الصنف فقط.

إستنتاج ٢٠ وفي النهاية، قرر المجلس أن الإلتزامات بتقديم قرض معين بسعر فائدة لكل من سعر السوق ينبغي قياسها بشكل أولي بالقيمة العادلة، وقياسها لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ الذي يتم الإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ و(ب) المبلغ المعترف بها أولياً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء التركمي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد". كما أشار المجلس إلى أنه بدون وجود مثل هذا المتطلب، لا يمكن الإعتراف بالإلتزامات الناتجة عن مثل هذه التعهدات في الميزانية العمومية، لأنه في العديد من الحالات لا يتم استلام مقابل نقدي.

عقود الضمانات المالية (الفقرات ٢(د) و ٣ و تطبيق ١٤)

إستنتاج ٢١ اقترحت مسودة العرض بأن عقود الضمانات المالية التي تنص على تقديم دفعات محددة لتعويض المالك عن الخسائر التي تكبدها بسبب إخفاق مدين معين في تسديد دفعة ما عند استحقاقها ينبغي الإعتراف بها بشكل أولي وقياسها من قبل المنشأة المصدرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالتالي يجب قياسه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول الطارئة" بالمبلغ الذي تتوقع المنشأة بشكل معقول أن تنفقه لتسوية الإلتزام أو نقله إلى طرف ثالث. وكان من الممكن أن يوضح هذا التعديل أن عقد الضمانة المالية الصادر يلي تعريف الإلتزام ويجب الإعتراف به على أنه كذلك.

بإستنتاج ٢٢ عبرت بعض الملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض عن المخوف بأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بعد الاعتراف الأولي ينتج عنه ضمانات مالية مختلفة يتم قياسها بالصفر مباشرة بعد الاعتراف الأولي إذا لم يتم تحقيق غنية الاحتمالات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وبالتالي تعترف المنشأة بالأرباح المباشرة.

بإستنتاج ٢٣ ولتأخذ صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "عقد التأمين" بشكله النهائي، قرر المجلس أنه ينبغي أن تدرج الضمانة المالية، بغض النظر عن شكلها القانوني (مثلا ضمانة مالية، خطاب اعتماد، عقد تأمين، عقد تأمين)، ضمن نطاق ما يلي:

(أ) هذا المعيار إذا لم تكن عبارة عن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

(ب) هذا المعيار، للمحاسبة من قبل المنشأة المصدرة، إذا تكيّفت المنشأة المصدرة أو احتفظت بالضمانة المالية عندما تنقل إلى طرف آخر أصولاً مالية أو التزامات مالية ضمن نطاق هذا المعيار.

(ج) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إذا كانت عبارة عن عقد تأمين، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، ما لم ينطبق البند (ب). إلا أن المجلس قرر أيضاً وضع مسودة عرض تقترح ضرورة قياس الضمانات المالية التي تدرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بشكل أولي بالقيمة العادلة ولاطفاً بنفس طريقة قياس الالتزامات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق (انظر الفقرة "بإستنتاج ٢٠").

عقود شراء أو بيع البند غير المالي (الفقرات ٥ - ٧ وتطبيق ١٠)

بإستنتاج ٢٤ قبل إجراء التعديلات، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢ منسجمين فيما يتعلق بالظروف التي يستوفي فيها العقد الميني على أساس السلعة تعريف الأداة المالية وتُسم محاسبته على أنه مشتقة. واستنتج المجلس أن التعديلات ينبغي أن تجعل المعيارين منسجمين على أساس الفكرة بأنه يجب محاسبة عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة عندما يكون (١) من الممكن تسويته على أساس صافي الأرصدة أو من خلال تبادل الأدوات المالية و (٢) عندما لا يتم الاحتفاظ به بفرض استلام أو تسليم البند غير المالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخالصة بالمنشأة (البيع أو الشراء "العادي"). إضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن فكرة تحديد الوقت الذي يمكن فيه تسوية العقد على أساس صافي الأرصدة يجب أن تشمل العقود:

(أ) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في تسوية عقود مشابهة بصافي النقد أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية؛

(ب) التي يكون فيها لدى المنشأة ممارسة في استلام البند ذو الصلة وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم لغرض جني أرباح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هاسم أرباح التاجر؛ و

(ج) التي يكون فيها البند غير المالي موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة إلى نقد.

ولأن ممارسات التسوية على أساس صافي الأرصدة للبند ذو الصلة أو استلامه وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم تشير أيضاً إلى أن العقود هي ليست عمليات بيع أو شراء "عادية"، تدرج مثل هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وتتم محاسبته على أنها مشتقات. وقرر المجلس أيضاً توضيح أن الخيار المكتوب الذي يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، أو من خلال تبادل الأدوات المالية، يندرج ضمن نطاق المعيار ولا يكون مؤهلاً على أنه عملية بيع أو شراء "عادية".

التعريفات

القروض والنعم المدينة (الفقرات ٩، ٤٦، (أ)، وتطبيق ٢٦)

بإستنتاج ٢٥ أن الفرق الرئيسي بين القروض والنعم المدينة والأصول المالية الأخرى هو أن القروض والنعم المدينة ليست خاضعة لأحكام الإصدار التي تطبق على الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. ويمكن قياس القروض والنعم المدينة غير المحتفظ بها للمتاجرة بالتكلفة المطفأة حتى لو لم يكن لدى المنشأة الذية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بأصل القرض حتى تاريخ الإستحقاق.

بإستنتاج ٢٦ قرر المجلس أن القدرة على قياس الأصل المالي بالتكلفة المطفأة دون الأخذ بعين الإعتبار نية المنشأة وقدرتها على الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق يكون أكثر ملائمة عندما لا يكون هناك سوق سائل للأصل. ومن غير الملائم توسيع الفئة لتشمل أدوات الدين المتداولة في الأسواق السائلة. ومن الصعب تبرير التمييز لأغراض القياس بين أدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها عند الإصدار وأدوات الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد ذلك بفترة قصيرة على أساس مفهوم. لماذا يجب معاملة أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها في يوم الإصدار بطريقة مختلفة عن أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد أسبوع واحد من الإصدار؟ ولماذا ليس من الممكن تصنيف أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها مباشرة من المنشأة المصدرة على أنها متوفرة برسم البيع، مع الاعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة في حقوق الملكية؟ لماذا ينبغي أن تخضع أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها بعد الإصدار بفترة قصيرة لأحكام الإصدار، إذا لم تكن أداة الدين السائلة التي يتم شراؤها في وقت الإصدار غير خاضعة لأحكام الإصدار؟

بإستنتاج ٢٧ لذلك قرر المجلس إضافة شرط معين إلى تعريف القرض أو النعمة المدينة. وبشكل أكثر تحديداً، لا ينبغي السماح للمنشأة بتصنيف استثمار ما في أداة دين مسعرة في السوق النشط على أنه قرض أو نعمة مدينة. وبالنسبة لهذا الإستثمار، يجب أن يطلب من المنشأة إثبات نيتها الإيجابية وقدرتها على الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الإستحقاق حتى يسمح لها بقياس الإستثمار بالتكلفة المطفأة من خلال تصنيفه على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق.

بإستنتاج ٢٨ درس المجلس الملاحظات التي تم استلامها حول الإقتراح الوارد في مسودة العرض (و الذي لم يختلف عن المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) بأنه يجب إنشاء "القروض والنعم المدينة" (بدلاً من شرائها) لاستيفاء ذلك التصنيف. واقرحت هذه الملاحظات أنه ينبغي أن تكون القروض المشتراة مؤهلة لأن يتم تصنيفها على أنها قروض ونعم مدينة، على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بشراء محفظة قروض، وكانت القروض المشتراة تآلي التعريف باستثناء أنها قروض تم شراؤها. وأشارت هذه الملاحظات أيضاً إلى أن (أ) بعض المنشآت تحيد بطريقة نمطية القروض المرتبئة والمشتراة معاً، و (ب) أن هناك مشاكل في أنظمة فصل القروض المرتبئة عن القروض المشتراة نظراً أنه أربما يتم التمييز بينهما فقط لأغراض المحاسبة. وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس إلغاء متطلب وجوب ضمان القروض أو النعم المدينة برهن من قبل المنشأة لاستيفاء تعريف "لقروض والنعم المدينة".

بإستنتاج ٢٩ إلا أن المجلس كان قلقاً حيال إمكانية أن ينتج عن إلغاء هذا المتطلب استيفاء بعض الأدوات التي ينبغي قياسها بالقيمة العادلة لتعريف القروض والنعم المدينة وبالتالي قياسها بالتكلفة المطفأة. وبشكل خاص، كان المجلس قلقاً من أن يكون هذا هو الحال لأداة دين قد لا يستطيع فيها المشتري

استرداد استثماره، مثل شريحة فائدة فقط بسعر ثابت تنشأ في التوريق المالي وتخضع لمخاطر الدفع المبكر. لذلك قرر المجلس أن يستثنى من تعريف القروض والضم المدينة الأذونات التي قد لا يستطيع المالك فيها أن يسترد بشكل جوهري كامل استثماره الأولي، باستثناء سبب التدهور الائتماني. وتتم محاسبة هذه الأصول على أنها متوفرة برسم البيع أو بقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

معيار الفائدة الفعلي (الفقرات ٩ وتطبيق ٥ - تطبيق ٨*)

استنتاج ٣٠ درس المجلس ما إذا يجب حساب سعر الفائدة الفعلي لجميع الأدوات المالية على أساس التكلفة النقدية المقدرة (بشكل منسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي) أو أن يقتصر استخدام التكلفة النقدية المقدرة على مجموعات الأدوات المالية ذات التكلفة النقدية التعاقدية المستخدمة للأدوات المالية المختلفة. ووافق المجلس على إعادة التأكيد على الوضع المذكور في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي لأنه يحقق تطبيقاً منسجماً لطريقة الفائدة الفعلية في المعيار.

استنتاج ٣١ ولاحظ المجلس أنه يمكن تقدير التكلفة النقدية المستقبلية والسعر المتوقع بشكل موثوق لمعظم الأصول المالية والالتزامات المالية، وعلى وجه الخصوص لمجموعة من الأصول المالية المتشابهة أو الالتزامات المالية المتشابهة. إلا أنه قرر أنه في بعض الحالات النادرة قد لا يكون من الممكن تقدير توقيت أو مبلغ التكلفة النقدية المستقبلية بشكل موثوق. لذلك فقد قرر أنه إذا لم يكن من الممكن تقدير التكلفة النقدية المستقبلية أو السعر المتوقع للأداة المالية بشكل موثوق، ينبغي على المنشأة أن تستخدم التكلفة النقدية التعاقدية خلال المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية.

استنتاج ٣٢ وقرر المجلس أيضاً أن يوضح أنه لا ينبغي شمل تعثرات المداد المستقبلية المتوقعة في تقديرات التكلفة النقدية لأن هذا سيكون ابتعاداً عن نموذج الخسائر المتكبدة للإعتراف بإنخفاض القيمة. وفي نفس الوقت، أشار المجلس إلى أنه في بعض الحالات، على سبيل المثال عندما يتم شراء الأصل المالي بخصم كبير، فإن خسائر الائتمان تحصل وتنعكس في السعر. وإذا لم تأخذ المنشأة بعين الاعتبار خسائر الائتمان هذه في حساب سعر الفائدة الفعلي، فإنها تعترف بخسارة فائدة أعلى من ذلك المتأصل في السعر المدفوع. لذلك قرر المجلس أن يوضح أنه يتم شمل خسائر الائتمان هذه في التكلفة النقدية المقدرة عند حساب سعر الفائدة الفعلي.

استنتاج ٣٣ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفتح إلى جميع الرسوم "التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي". وقد قام المجلس بتضمين هذه الإشارة ليوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يرتبط فقط بتلك الرسوم التي يتم تحديدها كجزء لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

استنتاج ٣٤ أشار بعض المعلقين إلى أنه لم يكن من الواضح دقاً كيفية تفسير المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي الذي ينص على أن سعر الفائدة الفعلي يجب أن يستند إلى التكلفة النقدية المخصصة خلال مدة الاستحقاق أو تاريخ إعادة التصيير التالي القائم على أساس السوق. وبشكل خاص، لم يكن من الواضح دقاً ما إذا كان يجب إطفاء الرسوم وتكاليف المعاملة والعمولات أو الخصومات الأخرى المشمولة في حساب سعر الفائدة الفعلي خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق أو الفترة حتى تاريخ إعادة التصيير التالي القائم على أساس السوق.

استنتاج ٣٥ ولتحقيق الإسجام مع منهج التكلفة النقدية المقدرة، قرر المجلس أن يوضح أنه يتم حساب سعر الفائدة الفعلي خلال العمر المتوقع للأداة أو، حيثما كان قابلاً للتطبيق، خلال فترة زمنية أقصر.

وتستخدم الفترة الزمنية الأقصر عندما يتم إعادة تسعير المتغير (مثل أسعار الفائدة) الذي ترتبط به الرسوم، أو تكاليف المعاملة، أو الخصم أو العلاوة، إلى أسعار السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة. وفي هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء المناسبة هي الفترة التي تلي تاريخ إعادة التسعير هذا.

محاسبة التغير في التقديرات

إستنتاج ٣٦ درس المجلس محاسبة التغير في التقديرات المستخدمة في حساب سعر الفائدة الفعلي. ووافق المجلس على أنه إذا قامت المنشأة بمراجعة تقديراتها الخاصة بالمدفوعات أو المقبوضات، فإنه ينبغي عليها تعديل المبلغ المسجل للأداة المالية لتعكس التغيرات النقدية المقدرة الفعلية والمنقحة. ويتم الاعتراف بالتعديل على أنه دخل أو مصروف في حساب الربح أو الخسارة. وتعد المنشأة حساب المبلغ المسجل من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتبقية بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية. ولشأن المجلس أن لهذا المنهج ميزة عملية وهي أنه لا يقتضي إعادة حساب سعر الفائدة الفعلي، أي أن المنشأة تعترف ببساطة بالتدفقات النقدية المتبقية بالسعر الأصلي. ونتيجة لذلك، يتقادم هذا المنهج للتضارب المحتمل مع المتطلب عند تقييم انخفاض القيمة لخصم التغيرات النقدية المقدرة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي.

المشتقات المثبتة

مشتقات العملة الأجنبية المثبتة (الفقرتان ١٠ و تطبيق ٣٣(د))

إستنتاج ٣٧ أن أساس متطلبات المشتقات الضمنية هو أنه لا يجب أن تكون المنشأة قادرة على التماس من متطلبات الاعتراف والقياس للمشتقات فقط من خلال تضمين مشتقة معينة في أداة مالية غير مشتقة أو عقد آخر، على سبيل المثال، عقد مبيع لجل في أداة الدين. ولتحقيق الإنسجام في محاسبة هذه المشتقات الضمنية، ينبغي محاسبة جميع المشتقات المتضمنة في الأدوات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة بشكل منفصل على أنها مشتقات. وكوسيلة عملية، ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه ليس من الضروري فصل المشتقة للضمنية إذا اعتبر أنها مرتبطة على نحو وثيق بعقدها الأساسي. وعندما تحمل المشتقة للضمنية علاقة اقتصادية وثيقة بالعقد الأساسي، مثل الحد الأعلى أو الحد الأدنى لسعر الفائدة على فرض معين، فإن الاحتمال يكون ضئيلاً بأنه قد تم تضمين المشتقة لتحقيق نتيجة محاسبية مرغوبة.

إستنتاج ٣٨ حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي أنه لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية المتضمنة في العقد الأساسي غير المالي (مثل عقد التوريد المعبر عنه بالعملة الأجنبية) إذا اقتضى تمديد دفعت يُعبر عنها بعملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي يعمل فيها أي طرف هام في العقد (عملائهم الوظيفية) أو العملة التي يعبر بها بشكل روتيني عن سعر البضائع أو الخدمات ذات العلاقة التي يتم شراؤها أو تسليمها في التجارة الدولية (مثل الدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام). وينظر إلى مشتقات العملة الأجنبية هذه على أنها تحمل علاقة اقتصادية وثيقة مع عقودها الأساسية بحيث لا يكون من الضروري فصلها.

إستنتاج ٣٩ يمكن أن يكون متطلب فصل مشتقات العملة الأجنبية الضمنية عبئاً على المنشآت التي تعمل في الاقتصادات التي تكون فيها عقود الأعمال المعبر عنها بالعملة الأجنبية أمراً شائعاً. على سبيل المثال، يمكن أن تجد المنشآت الموجودة في بلدان صغيرة أنه من الملائم أن تعبر عن عقود

الأصل مع المنشآت من البلدان الصغيرة الأخرى بعملة دولية مكافئة (مثل الدولار الأمريكي أو اليورو أو اللين) بدلاً من العملة المحلية لأي من أطراف المعاملة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لمنشأة تعمل في اقتصاد مغرط التضخم أن تستخدم قائمة أسعار بالعملة الصعبة للحماية من التضخم، مثلاً، المنشأة التي لديها عملة أجنبية في اقتصاد مغرط التضخم وتحرر عن الغرور المحلية بالعملة الوظيفية للشركة الأم.

استنتاج ٤٠ أثناء تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أن مشقة العملة الأجنبية الضمنية يمكن أن تكون جزءاً لا يتجزأ من الإتفاقيات التعاقدية في الحالات المذكورة في الفقرة السابقة. وقرر أنه لا ينبغي اقتضاء فصل مشقة العملة الأجنبية في العقد إذا تم التعبير عنها بعملة شائعة الاستخدام في المعاملات التجارية (لا تكون أرواف مالية) في البيئة التي تحدث فيها المعاملة. ويمكن أن ينظر إلى مشقة العملة الأجنبية على أنها مرتبطة بشكل وثيق بالعقد الأساسي إذا كانت العملة شائعة الاستخدام في المعاملات التجارية المحلية، على سبيل المثال، عندما ينظر إلى المبالغ النقدية من قبل الجمهور العام على أساس العملة الأجنبية المستقرة نسبياً وليس على أساس العملة المحلية، ويمكن إعلان الأسعار بتلك العملة الأجنبية (نظر معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع").

الإعتراف وإلغاء الإعتراف

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي (الفقرات ١٥-٣٧)

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي

استنتاج ٤١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، يسود عدد من المفاهيم عند ضرورة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. ولم يكن من الواضح دائماً متى وبأي ترتيب ينبغي تطبيق هذه المفاهيم. ونتيجة لذلك، لم يتم تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بشكل منسجم عند المعالجة.

استنتاج ٤٢ وكما نرى على ذلك، لم يكن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي واضحاً حول الحد الذي يجب فيه دراسة مخاطر ومكافآت الأصل المنقول بهدف تحديد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً وكيف ينبغي تقييم المخاطر والمكافآت. وفي بعض الحالات (مثل عمليات النقل مع إجمالي مبادلات العوائد أو خيارات البيع المكتوبة غير المشروطة)، أشار المعيار بشكل محدد ما إذا كان إلغاء الإعتراف ملائماً، في حين أنه لم يكن واضحاً في حالات أخرى (مثل ضمانات الائتمان). وكذلك فقد تساءل البعض ما إذا كان ينبغي أن يركز التقييم على المخاطر والمكافآت أم على المخاطر فقط وكيف ينبغي جمع وقياس المخاطر والمكافآت المختلفة.

استنتاج ٤٣ وللتوضيح، نفترض أن المنشأة تبيع محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل بقيمة ١٠٠ وحدة عملة^١ وتوفر ضمانات للمشري من خسائر الائتمان بمبلغ محدد (مثلاً ٢٠ وحدة عملة) يكون أقل من إجمالي مبلغ الذمم المدينة، ولكنه أعلى من المبلغ المتوقع للخسائر (٥ وحدات عملة). في هذه الحالة، (أ) هل يجب استمرار الإعتراف بالمحفظة ككل، أو (ب) هل يجب استمرار الإعتراف بالجزء المضمون، أو (ج) هل يجب إلغاء الإعتراف بالمحفظة ككل والإعتراف بالضمانة على

^١ في أساس الاستنتاجات هذا، يتم التعبير عن المبالغ نقدية بـ "وحدات عملة".

أنها إلزام مالي؟ ولم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي جواباً واضحاً ولم تكن لجنة إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ - وهي مجموعة تم إنشائها من قبل الهيئة المسابقة للمجلس لحل القضايا التصيرية المطروحة أثناء الممارسة - قادرة على الوصول إلى اتفاقية حول كيفية وجوب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في هذه الحالة. ولقاء وضع الإقرارات لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩، استنتج المجلس أنه كان من المهم وجوب أن يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات واضحة ومنسجمة حول كيفية محاسبة هذه المعاملة.

مسودة العرض

بإستنتاج ٤٤ اقترحت مسودة العرض بغية حل المشاكل منهاجاً لإلغاء الاعتراف يستمر بموجبه ناقل الأصل المالي بالاعتراف بالأصل إلى حد مشاركته المستمرة فيه. ويمكن تحديد المشاركة المستمرة بطريقتين: (أ) مخصص إعادة الاندماج بالشراء (مثل خيار الشراء، أو خيار البيع، أو اتفاقية إعادة الشراء) و(ب) مخصص الدفع أو استلام تعويض بناءً على التغيرات في قيمة الأصل المنقول (مثل ضمانات الائتمان أو الخيار الذي يتم تسويته بصافي النقد).

بإستنتاج ٤٥ كان الغرض من المنهج المقترح في مسودة العرض هو تسهيل التطبيق والتنفيذ المنسجم لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال إلغاء المفاهيم المتعارضة ووضع منهج واضح وعملي ومنسجم داخلياً لإلغاء الاعتراف. وقد تمثلت المنافع الرئيسية للمنهج المقترح في أنه يوضح بشكل كبير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويوفر الشفافية في متن الميزانية العمومية حول أي مشاركة مستمرة في الأصل المنقول.

الملاحظات المستمرة

بإستنتاج ٤٦ وفق العديد من المجاوبين على أنه كان هناك عدم انسجام في متطلبات إلغاء الاعتراف الموجودة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أنه كان هناك دعم محدود لمنهج المشاركة المستمرة المقترح في مسودة العرض. وغير المجاوبون عن مخاوف عملية ومفهومية منها:

- (أ) أن أي منافع للتغيرات المقترحة لم تتجاوز عبء تبني منهج مختلف فيه مجموعة من المشاكل (لم يتم حلها وتحديدها بعد)؛
- (ب) أن المنهج المقترح كان تغييراً أساسياً عن ذلك الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي؛

(ج) أن الاقتراح لم يحقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً؛

(د) أنه لم يتم اختيار الاقتراح؛ و

(هـ) أن الاقتراح لم يكن منسجماً مع الإطار.

بإستنتاج ٤٧ عبر العديد من المجاوبين عن وجهة النظر التي تفيد بأنه ينبغي الاحتفاظ بالمنهج الأساسي الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي في المعيار المنقح وإلغاء التناقضات. وتضمنت الأسباب ما يلي: (أ) أنه ثبت أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القائم يشتمل على مفاهيم معقولة ومن العملي تطبيقه، و(ب) أنه لا يجب تغيير المنهج إلى أن يضع المجلس منهجاً بديلاً شاملاً.

التنقيحات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩

بإستنتاج ٤٨ استجابة للملاحظات التي تم استلامها، قرر المجلس أن يعود إلى مفاهيم إلغاء الاعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأن يوضح كيفية تطبيق هذه المفاهيم وبأي ترتيب ينبغي

تطبيقها. وقرر المجلس بالتحديد أن يسبق تقييم نقل المخاطر والمكافآت تقييم نقل السيطرة لجميع أنواع المعاملات.

إستنتاج ٤٩ بالرغم من أنه قد تم تحليل هيكل وصياغة متطلبات إلغاء الإعتراف بشكل جوهري، إلا أن المجلس استنتج أن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح لا تختلف كثيرا عن تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وتأكيدا لهذا الإستنتاج، أشار المجلس إلى أن تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح يؤدي عموما إلى الإجابات التي كان من الممكن الحصول عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وبالإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أنه ستكون هناك حاجة لتطبيق الحكم لتقييم ما إذا تم الإحتفاظ بجميع المخاطر والمكافآت بشكل جوهري، فإن هذا النوع من الحكم لا يعتبر جديدا بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وعلى كل حال، توضح المتطلبات المنقحة تطبيق المفاهيم في الظروف التي لم يكن من الواضح سابقا فيها كيفية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. واستنتج المجلس أنه سيكون من غير الملائم العودة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي بدون هذه الإيضاحات.

إستنتاج ٥٠ قرر المجلس أيضا أن يضم في هذا المعيار إرشادات توضح كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة. ويعتبر المجلس أن مثل هذه الإرشادات مهمة من أجل توفير إطار عمل لتطبيق المفاهيم الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالرغم من أن الحكم لا يزال ضروريا لتطبيق المفاهيم على الصعيد العملي، إلا أن الإرشادات ينبغي أن تزيد من مستوى الإنسجام حول كيفية تطبيق المفاهيم.

إستنتاج ٥١ وبشكل أكثر تحديدا، قرر المجلس أنه ينبغي تقييم نقل المخاطر والمكافآت من خلال مقارنة تعرض المنشأة قبل وبعد النقل إلى التغير في توقيت ومبالغ صفاتي للتدفقات النقدية للأصل المنقول. وإذا لم يتغير تعرض المنشأة بشكل كبير، على أساس القيمة الحالية، تستنتج المنشأة أنها قد احتفظت بشكل جوهري بجميع المخاطر والمكافآت. وفي هذه الحالة، استنتج المجلس أنه يجب استمرار الإعتراف بالأصل. وتتسم هذه المعالجة المحاسبية مع معالجة معاملات إعادة الشراء وبعض الأصول الخاضعة لخيارات الشراء التي يكون لها سعر أقل بكثير من سعر السوق بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. كما تتسم أيضا مع كيفية تفسير لبعض لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي عندما تباع المنشأة محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل لكنها تحتفظ بجميع المخاطر الجوهرية من خلال إصدار ضمانة للتعويض عن جميع خسائر الائتمان المتوقعة (انظر المثال في الفقرة "إستنتاج ٤٣").

إستنتاج ٥٢ قرر المجلس أنه ينبغي تقييم السيطرة من خلال النظر ما إذا كان لدى المنقول إليه قدرة عملية على بيع الأصل. فإذا كان المنقول إليه يستطيع بيع الأصل (مثلا لأنه من السهل الحصول على الأصل في السوق ويمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل إذا ما اضطر إلى إعادة الأصل إلى الناقل)، لا يحتفظ الناقل بالسيطرة لأنه لا يسيطر على طريقة استخدام الأصل من قبل المنقول إليه. وإذا لم يستطع المنقول إليه بيع الأصل (مثلا لأن الناقل يملك خيار شراء ولا يمكن الحصول على الأصل بسهولة في السوق، بحيث لا يمكن للمنقول إليه الحصول على أصل بديل)، يحتفظ الناقل بالسيطرة لأن ليس لدى المنقول إليه خيارا باستخدام الأصل على أنه ملكا له.

إستنتاج ٥٣ لم يشمل أيضا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول متى يمكن دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي. وقرر المجلس ضم هذه الإرشادات في المعيار لتوضيح المسألة. وقرر أنه ينبغي على المنشأة تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف على جزء من الأصل المالي فقط إذا لم يشمل ذلك الجزء على مخاطر ومكافآت مرتبطة بالجزء الذي لا يتم دراسة إلغاء الإعتراف به. ونتيجة لذلك، يتم دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من الأصل المالي فقط إذا كان يشتمل على:

- (أ) تنقذات نقدية محددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية للماملة)؛
- (ب) حصة تنسبية كاملة من التنقذات النقدية من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية للماملة)؛ أو
- (ج) حصة تنسبية كاملة من التنقذات النقدية المحددة بشكل خاص من الأصل المالي فقط (أو مجموعة من الأصول المالية للماملة).
- وتطبق مبادئ إلغاء الإعراف في جميع الحالات الأخرى على الأصل المالي بمجمله.

الترتيبات التي تحتفظ المنشأة بموجبها بالحقوق التعاقدية لإستلام التنقذات النقدية من لأصل المالي ولكنها تتحمل إلزاماً تعاقدياً بدفع التنقذات النقدية إلى مستقبل واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة ١٩)

إستنتاج ٥٤: لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات واضحة حول مدى ملائمة إلغاء الإعراف بالنسبة للترتيبات التعاقدية التي تحتفظ فيها المنشأة بحقوقها التعاقدية لإستلام التنقذات النقدية من أصل معين، ولكنها تتحمل إلزاماً تعاقدياً بدفع تلك التنقذات النقدية إلى منشأة أخرى (تعاقدية ضمان تمريدي). وقد تم طرح الأسئلة أثناء الممارسة حول المعالجة المحاسبية للملائمة والتصورات المختلفة الموضوعية لهيكل أكثر تعقيداً.

إستنتاج ٥٥: ولتوضيح المسألة بإستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تقدم المنشأة (أ) قرضاً بفائدة مدته ٥ سنوات (الأصل الأصلي) بقيمة ١٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ب). بعد ذلك يتم سداد المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ) بمقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠ وحدة عملة، على أن تنقل للمنشأة (ج) ما مقداره ٩٠% من جميع دفعات المبلغ الأصلي والفائدة التي يتم تحصيلها من المنشأة (ب) (حيث، وعندما، وإذا تم تحصيلها). لا تنقل المنشأة (أ) إلزاماً بتقديم أي دفعات للمنشأة (ج) عدا نسبة ٩٠% من ما تم سدادها بالتحديد من المنشأة (ب). ولا تقدم المنشأة (أ) أي ضمانات للمنشأة (ج) حول أداء القرض وليس لها الحق بالإحتفاظ بنسبة ٩٠% من النقد الذي يتم تحصيله من المنشأة (ب) وليس لديها إلزام بدفع النقد للمنشأة (ج) إذا لم يتم إستلام النقد من المنشأة (ب). في المثال أعلاه، هل تملك المنشأة (أ) أصلاً للقرض بقيمة ١٠٠ وحدة عملة ولتلتزم بقيمة ٩٠ وحدة عملة أم أنها تملك أصلاً بقيمة ١٠ وحدة عملة؟ ومن أجل جعل المثال أكثر تعقيداً، ماذا لو قامت المنشأة (أ) أولاً بنقل القرض إلى منشأة ذات أغراض خاصة موحدة، والتي تقوم هذه المنشأة بدورها بتمريض (بشكل مضمون) للتنقذات النقدية من الأصل إلى المستثمرين؟ هل تتغير المعالجة المحاسبية لأن المنشأة (أ) قامت أولاً ببيع الأصل إلى منشأة ذات أغراض خاصة؟

إستنتاج ٥٦: وبغية تناول هذه المسائل، تضمنت مسودة عرض التحليلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إرشادات توضح الظروف التي يمكن بموجبها معالجة ترتيبات الضمان التمريدي على أنها عملية نقل للأصل المالي ذو الصلة. وإستنتج المجلس أنه لا يكون لدى المنشأة أصل واللتزام، كما هو محدد في الإطار، عندما يتم اتفاق معين لتمرير التنقذات النقدية من الأصل ويحقق ذلك الاتفاق شروط محددة. وفي هذه الحالات، تتصرف المنشأة على أنها وكيل للمستقلين النهائيين للتنقذات النقدية أكثر من كونها مالك للأصل. وتبعاً لذلك، وإلى الحد الذي يتم فيه تلبية تلك الشروط، يتم معالجة الاتفاق على أنه عملية نقل ويتم دراسة إلغاء الإعراف به رغم أن المنشأة يمكن أن تستمر بتحصيل التنقذات النقدية من الأصل. وعلى العكس من ذلك، وإلى الحد الذي لا يتم فيه تلبية الشروط، تتصرف المنشأة على أنها مالك للأصل ونتيجة لذلك ينبغي إستمرار الإعراف بالأصل.

إستنتاج ٥٧ أيدى المجاربون على معسودة العرض عموما دعما للتغيرات المقترحة. وطلب بعض المجاربين المزيد من الإيضاحات حول المتطلبات والتفاعل مع متطلبات توحيد المنشآت ذات الأغراض الخاصة (في التفسير ١٢). وأشار المجاربون في قطاع التوريق المالي إلى أنه وبموجب الإرشادات المقترحة فإن العديد من هياكل التوريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة للإنشاء الإعراف.

إستنتاج ٥٨ ودراسة هذه الملاحظات وغيرها، قرر المجلس أن يتابع لفرادحة في إصدار الإرشادات حول ترتيبات الضمان التمريري وأن يوضح تلك الإرشادات في الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح.

إستنتاج ٥٩ استنتج المجلس أنه لا بد من تحقيق الشروط الثلاثة التالية لمعاملة الترتيب التعاقدية لتمرير التدفقات النقدية من الأصل المالي على أنه عملية نقل لذلك الأصل:

- (أ) أن لا يكون لدى المنشأة التزام بدفع مبالغ للمستقبلين النهائيين ما لم يتم بتحصيل مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي. إلا أنه يسمح للمنشأة تقديم سلف قصيرة الأجل للمستقبلين النهائيين طالما أن لديها الحق باسترداد كامل المبلغ الذي يتم إفراضه بالإضافة إلى الفائدة المستحقة.
- (ب) يُحظر على المنشأة بموجب بنود عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي للمستقبلين النهائيين إلا كضمان مقابل الالتزام بدفع للتدفقات النقدية لهم.
- (ج) أن لا يكون لدى المنشأة التزام بتسديد أية تدفقات نقدية تقوم بتحصيلها نيابة عن المستقبلين النهائيين بدون تأخير مهم. إضافة إلى ذلك، خلال فترة للتسوية القصيرة، لا تكون المنشأة مخولة بإعادة استثمار هذه التدفقات النقدية باستثناء الاستثمارات في النقد أو النقد المعادل وحيث يتم تسديد أي فائدة مكتسبة من هذه الاستثمارات إلى المستقبلين النهائيين.

إستنتاج ٦٠ تُستمد هذه الشروط من تعريفات الأصول والالتزامات في الإطار. يشير الشرط (أ) إلى أنه لا يكون لدى الناقل التزام معين (لأنه لا يوجد التزام تعاقدي حالي بدفع النقد) ويشير الشرطان (ب) و (ج) إلى أنه لا يكون لدى الناقل أصل معين (لأن الناقل لا يسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل المنقول).

إستنتاج ٦١ قرر المجلس أن اختبارات إلغاء الإعراف التي تنطبق على العمليات الأخرى لنقل الأصول المالية (أي اختبارات نقل جميع المخاطر والمكافآت والسيطرة بشكل جوهري) يجب أن تنطبق أيضا على ترتيبات تمرير التدفقات النقدية التي تحقق الشروط الثلاثة ولكنها لا تتطوي على حصة تناسبية كاملة من جميع التدفقات النقدية أو التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص. لذلك، إذا تحققت الشروط الثلاثة وقامت المنشأة بتمرير حصة تناسبية كاملة، سواء من جميع التدفقات النقدية (كما في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥") أو من التدفقات النقدية المحددة بشكل خاص (مثلا ١٠% من جميع التدفقات النقدية للفائدة)، يتم إلغاء الإعراف بالحصة المباعية، شريطة أن تكون المنشأة قد قامت بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري. وبالتالي تقوم المنشأة، في المثال في الفقرة "إستنتاج ٥٥"، بالإبلاغ عن أصل قرض بقيمة ١٠ وحصدت عملة وتلغى الإعراف بقيمة ٩٠ وحدة عملة. وعلى نحو مماثل، إذا قامت المنشأة بإلزام ترتيب معين بيلي الشروط الثلاثة أعلاه، لكن للترتيب لا يستند إلى أساس للحصة التناسبية، ينبغي أن يلي الترتيب التعاقدية الشروط الثلاثة لإلغاء الإعراف حتى يكون مؤهلا لإلغاء الإعراف. وهذا بضمن الانسجام في تطبيق نموذج إلغاء الإعراف، سواء يتم هيكلة المعاملة على أنها عملية نقل للحق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي أو كترتيب لتمرير التدفقات النقدية.

إستنتاج ٦٢ ولتوضيح الترتيب غير التلسبي باستخدام مثال بسيط، نفترض ما يلي: تنشأ المنشأة (أ) محفظة قروض بفائدة مدتها ٥ سنوات بقيمة ١٠٠٠٠ وحدة عملة. بعد ذلك تبرم المنشأة (أ) اتفاقية مع المنشأة (ج) توافق فيها المنشأة (أ)، مقابل دفعة نقدية بقيمة ٩٠٠٠ وحدة عملة، على أن تدفع للمنشأة (ج) أول ٩٠٠٠ وحدة عملة (مضافا إليها الفائدة) من النقد الذي يتم تحصيله من محفظة القروض. وتحفظ المنشأة (أ) بالحقوق في آخر ١٠٠٠ وحدة عملة (مضافا إليها الفائدة)، أي أنها تحتفظ بفائدة متبقية ملحقة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل مثلا ٨٠٠٠ وحدة عملة فقط من قروضها البالغ قيمتها ١٠٠٠٠ وحدة عملة لأن بعض المدينين تعثروا في المداد، تقوم المنشأة (أ) بتمرير كامل قيمة ٨٠٠٠ وحدة عملة التي يتم تحصيلها إلى المنشأة (ج) ولا تحتفظ المنشأة (أ) بأي شيء من قيمة ٨٠٠٠ وحدة عملة المحصلة. إذا قامت المنشأة (أ) بتحصيل ٩٥٠٠ وحدة عملة، فإنها تقوم بتمرير ٩٠٠٠ وحدة عملة إلى المنشأة (ج) وتحتفظ بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة. في هذه الحالة، إذا احتفظت المنشأة (أ) بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري لأن الفائدة المتبقية الملحقة تستوعب جميع التأثيرات المحتملة في صافي التدفقات النقدية، يستمر الإعراف بالقروض بمجملها حتى لو تحققت الشروط الثلاثة الخاصة بالضمنان التمريري.

إستنتاج ٦٣ يقر المجلس بأن العديد من عمليات التوريق المالي يمكن أن لا تكون مؤهلة لإلغاء الإعراف إما لأن واحدا أو أكثر من الشروط الثلاثة في الفقرة ١٩ لم يتحقق أو لأن المنشأة قد احتفظت بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري.

إستنتاج ٦٤ إن مسألة ما إذا كانت عملية نقل الأصل المالي مؤهلة لإلغاء الإعراف لا تختلف اعتمادا على ما إذا كان النقل مباشرا للمستثمرين أو من خلال منشأة موحدة ذات أغراض خاصة أو صندوق ائتمان يحصل على الأصول المالية، ويقوم بالمقابل بنقل جزء من تلك الأصول المالية إلى مستثمرين آخرين.

النقل غير المؤهل لعكس الإعراف (الفقرة ٢٩)

إستنتاج ٦٥ لم يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول كيفية محاسبة عملية نقل الأصل المالي غير المؤهلة لإلغاء الإعراف. وتشمل التعديلات هذه الإرشادات. ولضمان أن تعكس المحاسبة حقوق وإلتزامات النقل فيما يتعلق بالأصل المنقول، لا بد من دراسة محاسبة الأصل بالإضافة إلى محاسبة الإلتزام ذو العلاقة.

إستنتاج ٦٦ عندما تحتفظ المنشأة بشكل جوهري بجميع مخاطر ومكافآت الأصل (مثلا في معاملة إعادة الشراء)، لا يوجد عموما اعتبارات محاسبية خاصة لأن المنشأة تحتفظ بالتعرض للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يستمر الإعراف بالأصل في مجمله ويتم الإعراف بالعوائد المستمرة على أنها إلتزام. وبطريقة مشابهة، تستمر المنشأة بالإعراف بأي دخل من الأصل وكذلك بأي مصاريف متكبدة على الإلتزام ذو العلاقة.

المشاركة المستمرة في الأصل المنقول (الفقرات ٣٠ - ٣٥)

إستنتاج ٦٧ قرر المجلس أنه إذا قامت المنشأة بتحديد أنها لم تحتفظ أو تتقل جميع مخاطر ومكافآت الأصل بشكل جوهري وأنها احتفظت بالسيطرة، ينبغي أن تستمر المنشأة بالإعراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة. وهذا لكي يتم عكس التعرض المستمر للنقل لمخاطر ومكافآت الأصل وأن هذا التعرض لا يرتبط بكامل الأصل، بل أنه محدود المبلغ. وأشار المجلس إلى أن منع إلغاء

الإعتراف إلى حد المشاركة المستمرة مفيد لمستخدمي البيانات المالية في هذه الحالات، لأنه يعكس التعرض المحفوظ به المنشأة لمخاطر ومكافآت الأصل المالي بشكل أفضل من إلغاء الإعتراف الكامل.

٦٨ استنتاج عندما تقوم المنشأة بنقل بعض المخاطر والمكافآت الهامة وتحتفظ ببعض الآخر ويُمنع إلغاء الإعتراف لأن المنشأة تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، لا تستمر المنشأة في الاحتفاظ بكامل التعرض الإجمالي والسليبي للأرباح أو الخسائر الناتجة من الأصل المنقول. لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفح قياس الأصل والالتزام ذو العلاقة بطريقة تضمن عدم اعتراف المنشأة بأي تغيرات في قيمة الأصل المنقول لا تُسبب إلى المنشأة.

٦٩ استنتاج على سبيل المثال، تتشأ مسائل القياس الخاص والإعتراف بالدخل إذا تم منع إلغاء الإعتراف لأن النقال قد احتفظ بخيار شراء أو خيار بيع مكتوب وتم قياس الأصل بالقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، وفي غياب الإرشادات الإضافية، يمكن أن ينتج عن تطبيق متطلبات القياس العام والإعتراف بالدخل بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة لا تمثل حقوق وliabilities النقال المتعلقة بعملية النقل.

٧٠ استنتاج وكمثال آخر، إذا قام النقال بالاحتفاظ بخيار شراء على أصل مالي منقول متوفر برسم البيع وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر الممارسة، لا يتحمل النقال خسارة لأنه ليس لديه الالتزام بممارسة خيار الشراء. وفي تلك الحالة، قرر المجلس أنه من الملائم تعديل قياس الالتزام ليعكس عدم تعرض النقال لإنخفاض القيمة العادلة للأصل إلى ما دون سعر ممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة، إذا قام النقال بكتابة خيار بيع وتجاوزت القيمة العادلة للأصل سعر الممارسة، فإن المنقول إليه ليس بحاجة لممارسة خيار البيع. ولأنه ليس للنقال حق في زيادة القيمة العادلة للأصل فوق سعر ممارسة الخيار، فانه من الملائم قياس الأصل (أ) بسعر ممارسة الخيار أو (ب) القيمة العادلة للأصل، أيهما أقل.

القياس

خيار قياس القيمة العادلة (الفقرة ٩)

٧١ استنتاج يستنتج المجلس أنه بإمكانه تبسيط تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لبعض المنشآت من خلال السماح باستخدام قياس القيمة العادلة لأي أداة مالية. وباستثناء وحيد (انظر فقرة الإستنتاج ٨٢)، يعتبر هذا الاستخدام الكبير للقيمة العادلة أمراً اختياريًا. ولا يقتضي خيار قياس القيمة العادلة من المنشآت قياس المزيد من الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

٧٢ استنتاج لم تسمح النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمنشأة بقياس فئات معينة من الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتضمنت الأمثلة ما يلي:

(أ) القروض والنعم المدينة التي يتم إشلؤها، بما في ذلك أداة الدين التي يتم شلؤها مباشرة من المنشأة المصدرة، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محفظ بها للمتاجرة.

(ب) الأصول المالية المصنفة على أنها محفظ بها برسم البيع، ما لم تحقق شروط التصنيف في الفقرة ٩ على أنها محفظ بها للمتاجرة.

(ج) الإلتزامات المالية غير المشقة حتى إذا كان لدى المنشأة سياسة وممارسة لإعادة شراء هذه الإلتزامات أو إذا شكلت جزء من إستراتيجية المراجعة أو تسهيلات الصلاء أو أنشطة التبادل في صناديق الإستثمار.

إستنتاج ٧٣ قرر المجلس السماح للمنشآت بتحديد أي أداة مالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي على أنها أداة يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر في حساب الربح أو الخسارة (القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة). ومن أجل فرض النظام في هذا المسبب، قرر المجلس أنه ينبغي عدم إعادة تصنيف الأدوات المالية إلى داخل أو خارج فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وقد اقترحت بعض الملاحظات التي تم استلامها بشأن مسودة العرض، بالتحديد، إمكانية استخدام المنشآت لخير القيمة العادلة للإعتراف بشكل انتقائي بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أنه ينتج عن مطلب تحديد الأدوات المالية بشكل غير قابل للنقض عند الإعتراف الأولي التي ينبغي تطبيق خيار القيمة العادلة عليها عدم قدرة المنشأة على "جني الأرباح" بهذه الطريقة. لأنه لن يكون معلوما عند الإعتراف الأولي ما إذا كانت القيمة العادلة سترتفع أم تنخفض.

إستنتاج ٧٤ يوضح التغير تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من خلال تقليل الاختلافات الناتجة عن خصائص القياس المختلفة في المعيار. وبالتحديد للأدوات المالية التي يتم تحديدها بهذه الطريقة فإنه:

(أ) يلغي الحاجة لمحاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة عندما يكون هناك معادلات طبيعية، وبالتالي فإنه يلغي العبء ذو العلاقة لتحديد فاعلية التحوط ومتابعته وتحليله.

(ب) يلغي عبء فصل المشتقات الضمنية.

(ج) يلغي المشاكل الناتجة من نموذج القياس المختلط حيث يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ويتم قياس الإلتزامات المالية ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. كما يلغي بالتحديد التقلب في الربح أو الخسارة وحقوق الملكية التي تنتج عندما لا يتم قياس المراكز المتطابقة للأصول المالية والإلتزامات المالية بشكل منسجم.

(د) لا يعود خيار الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة أمراً ضرورياً.

(هـ) يقلل من إبراز المسائل التفسيرية حول ما يشكل المتاجرة.

إستنتاج ٧٥ إن السماح للمنشآت بتحديد أية أداة مالية عند البداية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يقلل من الحاجة إلى محاسبة التحوط بالنسبة للتحوطات من مخاطر القيمة العادلة والتعقيد الناتج من محاسبة مثل هذه التحوطات. وبدلاً من تحديد البند على أنه بند محوط، من الممكن تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لتحقيق الإعتراف بمعاملة أرباح وخسائر القيمة العادلة في نفس الفترات.

إستنتاج ٧٦ إن السماح بالتصنيف من خلال التحديد يخفف أيضاً من عبء فصل المشتقات الضمنية عن الأدوات المختلطة إلى أدوات أساسية وعقود مشتقة ضمنية. على سبيل المثال، وبموجب النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لم تفصل المنشأة المشتقات الضمنية في الأدوات المالية التي كان يحتفظ بها للمتاجرة. وأشار المجلس إلى أن العديد من الجهات والمدينين وآخرين يجدون أنه من الصعب تطبيق متطلبات فصل المشتقات الضمنية أثناء الممارسة. على سبيل المثال، ستحتاج المنشأة عند تطبيق هذه المتطلبات إلى إجراء تحليل مفصل لأدواتها المالية لتحديد

المشتقات الضمنية، ويكون من الأسهل عادة على المنشأة أن تحدد القيمة العادلة للأداة المركبة ككل من أن تحدد بنود المشتقة الضمنية وتقيس المشتقة الضمنية بالقيمة العادلة بشكل منفصل، إذا كانت الأداة المركبة، على سبيل المثال، متداولة في سوق نشط.

٧٧ استنتاج ومن المنافع الإضافية للسماح بالتصنيف من خلال التحديد هو أن الخيار الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي للإعتراف بأرباح وخسائر القيمة العادلة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع سواء في حقوق الملكية أو في حساب الربح أو الخسارة لا يعد أمراً ضرورياً. ويمكن المنشأة تحقيق الإعتراف بالأرباح والخسائر من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة من خلال تحديد الأصل بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كما يزيد أيضاً السماح بالتصنيف من خلال التحديد من إمكانية المقارنة بين المنشآت حول كيفية الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي إلغاء الخيار الذي ورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي وأنه ينبغي الإعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حقوق الملكية.

٧٨ استنتاج إن السماح بالتحديد بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يقلل من المشاكل الناشئة من نموذج القياس المختلط عندما يتم قياس الأصول بالقيمة العادلة ويتم قياس الإلتزامات ذات العلاقة بالتكلفة المطفأة. على سبيل المثال، تؤدي عدم القدرة على تصنيف الإلتزامات غير المشتقة على أنها محتفظ بها للمتاجر بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى مشاكل تواجهها المنشآت التي يكون لديها مراكز متطابقة فيما يخص الأصول والإلتزامات. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا يسمح للمنشأة بتحديد أصول مالية غير مشتقة أو إلتزامات مالية غير مشتقة على أنها أدوات تحوط، باستثناء مخطوط العملة الأجنبية، وبالتالي لا يمكنها استخدام محاسبة التحوط لإلغاء عدم التطبيق هذا. ولأنه من الممكن الآن تحديد الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يمكن أن تعترف المنشأة بشكل منسجم بتغيرات القيمة العادلة من المراكز المتطابقة للأصل المالي والإلتزام المالي.

٧٩ استنتاج إن خيار قياس القيمة العادلة يمكن (لكن لا يقتضي) المنشآت من قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، فإنه لا يفيد من قدرة المنشأة على استخدام طرق محاسبة أخرى (مثل التكلفة المطفأة). وكان بعض المجاوبين على مسودة العرض سيفضل تغيرات أكثر شمولية من أجل توسيع استخدام القيم العادلة وتحديد الخيارات المتوفرة للمنشآت، مثل إلغاء فئة البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق أو منهج محاسبة تحوط التدفق النقدي. وبالرغم من أن هذه التغيرات يمكن أن تجعل المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أكثر تناسقاً وأقل تعقيداً، إلا أن المجلس لم يقر بدراسة هذه التغيرات كجزء من هذا المشروع لتحسين معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٨٠ استنتاج أقرت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض تحديد نطاق خيار القيمة العادلة (مثلاً للأدوات التي يتم تداولها في سوق نشط أو استثناء الإلتزامات المالية - أنظر الفقرات "استنتاج ٨٧ - استنتاج ٩٢"). واستخلص المجلس أنه ينبغي عدم تحديد خيار القيمة العادلة لأن من شأن هذا أن يحد من مناقشة الرئيسية، التي نوقشت سابقاً.

٨١ استنتاج أوردت أيضاً الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض تساؤلاً حول الإقتراح الذي يفيد بأنه ينبغي وصف جميع البنود التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أنها "محتفظ بها للمتاجر". وأشارت بعض الملاحظات إلى أن عبارة "محتفظ بها للمتاجر" تُستخدم عادة بمعنى أضيق، ويمكن أن تسبب الالتباس لدى المستخدمين إذا كانت الأدوات المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة توصف أيضاً بعبارة "محتفظ بها للمتاجر". لذلك درس

المجلس استخدام فئة خامسة من الأدوات المالية- "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة"- لتمييز تلك الأدوات التي طبق عليها خيار القيمة العادلة عن تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة. ورفض المجلس هذه الاحتمالية لأنه اعتقد أن إضافة فئة خامسة من الأدوات المالية سيقت المعيار بدون داع. وبدلاً من ذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي استخدام "القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة" لوصف الفئة التي تضم الأدوات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وتلك التي يطبق عليها خيار القيمة العادلة.

إستنتاج ٨٢ بالإضافة إلى ذلك، قرر المجلس أن يضيف متطلباتاً يقتضي من المنشأة تصنيف الالتزام المالي على أنه محتفظ به للمتاجرة إذا تم تكبده بشكل رئيسي بغرض إعادة شرائه على المدى القريب أو إذا كان جزء من محفظة أدوات مالية محددة تتم إدارتها معاً والتي يوجد بشأنها دليل على نمط حيث لجني الأرباح قصيرة الأجل. وفي هذه الظروف، فإن عدم وجود متطلبات لقياس هذه الالتزامات المالية بالقيمة العادلة يسمح بجني الخسائر أو الأرباح غير المتوقعة. على سبيل المثال، إذا رغبت المنشأة أن تعترف بربح معين، فإنها تستطيع إعادة شراء أداة دين بسعر ثابت ثم إصدارها في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أقل مما كانت عليه في فترة الإبلاغ، وإذا رغبت بالإعتراف بخسارة معينة، فإنها تستطيع إعادة شراء أداة دين صادرة تم إصدارها في بيئة كانت فيها أسعار الفائدة أعلى مما كانت عليه في فترة الإبلاغ. إلا أنه لا يتم تصنيف الالتزام المالي على أنه محتفظ به للمتاجرة فقط لأنه يمول الأصول المحتفظ بها للمتاجرة.

استنتاج ٨٣ قرر المجلس إضافة متطلب معين إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح للإفصاح عن مبلغ النسوبة الذي يستحق دفعه في تاريخ الإستحقاق للإلتزام الذي يتم تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويقدم هذا لمستخدمي البيانات المالية معلومات حول المبلغ الذي تسدين به المنشأة لادئتها في حال تصفيتها.

استنتاج ٨٤ قرر المجلس أيضاً أن يضيف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قدرة المنشآت على تحديد فرض أو ذمة مدينة على أنها متوفرة برسم البيع (انظر الفقرة ٩). وقرر المجلس أنه لا يوجد، في سياق نموذج القياس المختلط للقدم، أسباب تدعو لتحديد القدرة على تعيين الأصل على أنه متوفر برسم البيع لأي نوع معين من الأصول.

تطبيق خيار قياس القيمة العادلة على جزء من (وليس كامل) الأصل المالي أو الإلتزام المالي

إستنتاج ٨٥ ناقشت بعض الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أنه ينبغي توسيع خيار قياس القيمة العادلة بحيث يمكن تطبيقه على جزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي (مثلاً مخاطرة واحدة). وشملت المناقشات ما يلي: (أ) المخاوف المتعلقة بتضمين مخاطر الائتمان الذاتية في قياس الالتزامات المالية و(ب) منع استخدام البنود غير المشتقة على أنها أدوات تحوط (تحوط أداة نقدية).

استنتاج ٨٦ استنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن لا يوسع خيار قياس القيمة العادلة ليشمل أجزاء من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. فقد أيدى قلقه حيال ما يلي: (أ) الصعوبات في قياس التغير في القيمة العادلة للجزء المعني بسبب المعائل الملحمة والآثار المشتركة (أي إذا تأثر الجزء بمخاطرة واحدة أو أكثر، فقد يكون من الصعب عزل الجزء بدقة وقياسه)، (ب) أن المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية لا تكون قيمة عادلة ولا تكلفة، و(ج) أن تعديل القيمة العادلة للجزء يمكن أن يبعد المبلغ المسجل للأداة عن قيمتها العادلة. ووافق المجلس على أن يعالج بشكل منفصل موضوع تحوط الأداة النقدية.

مخاطر الائتمان الذاتية

استنتاج ٨٧ ناقش المجلس قضية ضم التغيرات في مخاطر الائتمان الذاتية في قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية. ودرس الاستجابات على مسودة العرض التي عبرت عن مخاوف بشأن تكثير ضم هذا العنصر في قياس القيمة العادلة والتي اقترحت أنه ينبغي أن يكون خيار للقيمة العادلة محدودا لاستثناء جميع أو بعض الإلتزامات المالية. إلا أن المجلس استنتج أنه يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة على أي للزام مالي، وقرر عدم تحديد الخيار الموجود في المعيار لأن ذلك سيؤدي بعض منافع خيار القيمة العادلة المبين في الفقرة "استنتاج ٧٤".

استنتاج ٨٨ درس المجلس الملاحظات حول مسودة العرض التي تخالف وجهة النظر التي تعيد بأنه ينبغي على المنشأة أثناء تطبيق خيار القيمة العادلة على الإلتزامات المالية أن تعترف بالدخل نتيجة تدهور الجودة الائتمانية (وبمصرف العرض نتيجة لتحسن الجودة الائتمانية). وأشار المعلقون أنه من غير المعيد الإبلاغ عن إلتزامات أقل عندما تواجه المنشأة صعوبة مالية بالتحديد لأن مستوى ديونها مرتفع جداً، وأنه من الصعب للشرح لمستخدمي البيانات المالية أسباب الإعتراف بالدخل عند تدهور الملاءة المالية للمنشأة. واقترحت هذه الملاحظات أنه ينبغي على القيمة العادلة استثناء آثار التغيرات في مخاطر الائتمان الذاتية.

استنتاج ٨٩ غير أن المجلس أشار إلى أنه بسبب إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، تؤثر مخاطر الائتمان على القيمة التي من الممكن بها أن يتم إعادة شراء أو تسوية الإلتزامات. وتبعاً لذلك، تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي مخاطر الائتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. لذلك قرر المجلس أن يشمل مخاطر الائتمان المرتبطة بالإلتزام المالي في قياس القيمة العادلة لذلك الإلتزام للأسباب التالية:

(أ) تترك المنشآت التغيرات في القيمة العادلة، بما في ذلك القيمة العادلة المنسوبة إلى مخاطر الائتمان الذاتية، مثلاً، من خلال إعادة التفاوض أو إعادة شراء الإلتزامات أو من خلال استخدام المشتقات؛

(ب) تؤثر التغيرات في مخاطر الائتمان على سعر السوق الملاحظ للإلتزام المالي وبالتالي على قيمته العادلة؛

(ج) أنه من الصعب من منطلق عملي استثناء التغيرات في مخاطر الائتمان من سعر السوق الملاحظ؛ و

(د) تعكس القيمة العادلة للإلتزام المالي (أي سعر ذلك الإلتزام في تبادل بين المشتري والبائع المطلعين والراغبين) عند الإعتراف الأولي مخاطر الائتمان المرتبطة بذلك الإلتزام. ويعتقد المجلس أنه من غير الملائم تضمين مخاطر الائتمان في القياس الأولي للقيمة العادلة للإلتزامات المالية، ولكن ليس لاحقاً.

استنتاج ٩٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان يجب الإصحاح بشكل محدد عن جزء من القيمة العادلة للإلتزام المالي المنسوب إلى التغيرات في جودة الائتمان، أو عرضه بشكل منفصل في بيان الدخل، أو عرضه بشكل منفصل في حقوق الملكية. وقرر المجلس أن عرض هذه التغيرات بشكل منفصل أو الإصحاح عنها أن يكون ممكناً عادة لأنه قد لا يكون من الممكن فصل وقياس ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة بشكل موثوق. إلا أن المجلس أشار إلى أن الإصحاح عن هذه المعلومات سيكون مفيداً لمستخدمي البيانات المالية وسيساعد في التخفيف من المخاوف المطروحة. لذلك فقد

قرر في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أن يقتضي الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة للإلتزام المالي غير المنسوبة إلى التغيرات في سعر الفائدة الأصلي. ويعتقد المجلس أن هذا مبرر معقول للتغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة بالإلتزام، وخصوصا عندما تكون هذه التغيرات كبيرة، وسيوفر للمستخدمين معلومات يفهمون من خلالها تأثير الربح أو الخسارة لهذا التغير في مخاطر الائتمان.

إستنتاج ٩١ قرر المجلس أن يوضح أن هذا الموضوع يرتبط بمخاطر الائتمان للإلتزام المالي، وليس الملاءة المالية للمنشأة. وأشار المجلس إلى أن هذا يصف بشكل أكثر ملائمة الهدف مما تم شمله في قياس القيمة العادلة للإلتزامات المالية.

إستنتاج ٩٢ وأشار المجلس أيضا إلى أن القيمة العادلة للإلتزامات المضمونة من خلال ضمان إضافي ذو قيمة، أو المضمونة من قبل أطراف ثالثة، أو التي تُصنف في مقدمة جميع الإلتزامات الأخرى لا تتأثر عموما بالتغيرات في الملاءة المالية للمنشأة.

قياس الإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب

إستنتاج ٩٣ طالبت بعض الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض بتوضيح كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب (مثلا الودائع تحت الطلب)، عندما يتم تطبيق خيار قياس القيمة العادلة أو يتم خلافا لذلك قياس الإلتزام بالقيمة العادلة. وبعبارة أخرى، هل يمكن أن تكون القيمة العادلة أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ (المبلغ تحت الطلب)، مثل مبلغ الوديعة المخصوم للفترة التي تتوقع فيها المنشأة أن تكون الوديعة معلقة؟ ويعتقد بعض المعلقين أن القيمة العادلة للإلتزامات المالية ذات خاصية الطلب هي أقل من المبلغ تحت الطلب، لأسباب تشمل لفسح هذا القبول مع كيفية معاملة تلك الإلتزامات المالية بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر.

إستنتاج ٩٤ ووفق المجلس أنه لا بد من توضيح هذه المسألة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وأكد أن القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب ليست أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب والمخصوم من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ. وهذا الإستنتاج هو نفسه الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الأصلي. وأشار المجلس أنه في العديد من الحالات، يكون سعر السوق الملاحظ لهذه الإلتزامات المالية هو السعر الذي يتم به إنشائها بين العميل ومحصل الودائع- أي المبلغ تحت الطلب. وأشار أيضا إلى أن الإعتراف بالإلتزام المالي ذو خاصية الطلب بأقل من المبلغ تحت الطلب يؤدي إلى نشوء ربح مباشر من إنشاء هذه الوديعة، وهذا ما يعتقد المجلس أنه غير ملائم.

إرشادات قياس القيمة العادلة (الفقرات ٦٩-٦٩- تطبيق ٨٢)

إستنتاج ٩٥ قرر المجلس أن يشمل في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ المنقح إرشادات موسعة حول كيفية تحديد القيم العادلة، وخصوصا للأدوات المالية التي لا يتوفر لها سعر سوق معن (الفقرات تطبيق ٧٤-٧٤- تطبيق ٨٢ من الملحق (أ)). وقرر المجلس أنه من المرغوب توفير إرشادات واضحة

ومفصلة بشكل معقول حول هدف واستخدام أساليب التقييم لتحقيق تقديرات موثوقة وقابلة للمقارنة للقيم العادلة عندما يتم قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

استخدام الأسعار المعطاة في الأسواق النشطة (الفقرات تطبيق ٧١ - تطبيق ٧٣)

استنتاج ٩٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة التي لا توافق على الاقتراح في مسودة العرض بأن السعر المعطى هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط. وناقش بعض المجاوبين أن (أ) أساليب التقييم هي أكثر ملائمة لقياس القيمة العادلة من السعر المعطى في سوق نشط (مثلاً للمشتقات) و (ب) أن نماذج التقييم منسجمة مع أفضل ممارسة في الصناعة، وهي مبررة بسبب قبولها لأغراض رهن المال التنظيمي.

استنتاج ٩٧ غير أن المجلس أكد على أن السعر المعطى هو المقياس الملائم للقيمة العادلة للأداة المسعرة في سوق نشط، وذلك لأن (أ) السعر المعطى في السوق النشط هو أفضل دليل على القيمة العادلة، نظراً أنه يتم تحديد القيمة العادلة على أساس سعر متفق عليه من قبل المشتري والبالغين والمطلعين، و (ب) وأنه ينتج عنه مقياس منسجم عبر المنشآت، و (ج) أن القيمة العادلة كما ورد تعريفها في المعيار لا تعتمد على العوامل الخاصة بالمنشأة. ولوضح المجلس أيضاً أن السعر المعطى يشمل معدلات السوق المعطاة وكذلك الأسعار.

المنشآت التي يمكنها الوصول إلى أكثر من سوق نشط واحد (الفقرة تطبيق ٧١)

استنتاج ٩٨ درس المجلس الأوضاع التي تعمل فيها المنشأة في أسواق مختلفة. وكمثال على ذلك، التاجر الذي يُنشأ مشقة في شركة معينة في سوق التجزئة للنشط للشركات ويقوم بمعادلة المشقة من خلال فصل مشقة لدى تاجر معين في سوق الجملة للنشط للتجار. وقرر المجلس أن يوضح أن الهدف من قياس القيمة العادلة هو إيجاد سعر تحدث فيه المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) في السوق النشط الأكثر جديوى والذي تستطيع المنشأة الوصول إليه مباشرة. لذلك، إذا أبرم للتاجر أداة مشقة في الشركة، وكان لديه وصول مباشر إلى سوق تاجر ذو أسعار أفضل، تحترف المنشأة بالربح عند الاعتراف الأولي بالأداة المشقة. غير أن المنشأة تحل السعر الملاحظ في سوق التاجر لأي فروقات في مخاطر انتميان للطرف المقابل بين الأداة المشقة لدى الشركة وتلك التي في سوق التاجر.

الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب في الأسواق النشطة (الفقرة تطبيق ٧٢)

استنتاج ٩٩ أكد المجلس على الاقتراح الوارد في مسودة العرض بأن سعر السوق المعطى الملائم للأصل المحتفظ به أو الإلتزام الذي سيتم إصداره هو عادة سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيتم شراؤه أو الإلتزام المحتفظ به يكون هو السعر المطلوب. واستنتج أن تطبيق أسعار السوق المتوسط على الأداة المفردة هو غير ملائم لأنه يؤدي إلى اعتراف المنشآت بالأرباح أو الخسائر مقدماً بالنسبة للفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب وسعر السوق المتوسط.

استنتاج ١٠٠ ناقش المجلس ما إذا كان ينبغي تطبيق الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح لمحفظة تحتوي على أوضاع معادلة لمخاطر السوق، أو على كل أداة في المحفظة. وقد لاحظ المجلس أن المخاوف المطروحة من قبل الهيئات الفرعية بأن تطبيق الفرق

بين سعر العرض والسعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح يعكس بشكل أفضل القيمة العادلة للمخاطر المحتجزة في المحفظة. واستنتج المجلس أنه بالنسبة لأوضاع معادلة المخاطر، يمكن للمنشآت أن تستخدم أسعار السوق المتوسط لتحديد القيمة العادلة، وبالتالي يمكن أن تطبق سعر العرض أو السعر المطلوب على المركز المالي الصافي المفتوح كما هو مناسب. ويعتقد المجلس أنه عندما يكون لدى المنشأة أوضاع معادلة للمخاطر، يكون استخدام سعر السوق المتوسط هو امر ملائم لأن المنشأة (أ) قد أغلقت تكافئاتها النقدية من الأصل والالتزام (ب) ويحتل أن تبيع الوضع المطابق بدون تحمل الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب.

استنتاج ١٠١ كشفت الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض أن البعض يفسر مصطلح "الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب" بشكل مختلف عن الآخرين وعن المجلس. لذلك، يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الفرق يمثل تكاليف المعاملة.

عدم وجود سوق نشط (الفقرات تطبيق ٧٤ - تطبيق ٨٢)

استنتاج ١٠٢ فقرت مسودة العرض تسلسلا هرميا لقياس القيمة العادلة من ثلاثة مستويات كما يلي:

- (أ) بالنسبة للأدوات المتداولة في الأسواق النشطة، يتم استخدام السعر المعلن.
- (ب) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط، يتم استخدام معاملة سوق حديثة.
- (ج) بالنسبة للأدوات التي لا يوجد لها سوق نشط ولا معاملة سوق حديثة، يتم استخدام أسلوب التقييم.

استنتاج ١٠٣ قرر المجلس أن ييسر التسلسل الهرمي المقترح لقياس القيمة العادلة من خلال اقتضاء أن يتم تحديد القيمة العادلة للأدوات المالية التي لا يوجد لها سوق نشط على أساس أساليب التقييم، بما في ذلك استخدام معاملات السوق الحديثة بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

استنتاج ١٠٤ درس المجلس أيضا ملاحظات الهيئات الفرعية المتعلقة بما إذا كان يجب الاعتراف دائما بالأداة عند الاعتراف الأولي بسعر المعاملة أو ما إذا كان يمكن الاعتراف بالأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولي عندما تستخدم المنشأة أسلوب تقييم معين لتقدير القيمة العادلة. واستنتج المجلس أنه يمكن للمنشأة أن تعترف بالربح أو الخسارة في البداية فقط إذا تم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو إذا كتلت تقوم على أساس أسلوب التقييم الذي يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. واستنتج المجلس أن تلك الظروف كانت ضرورية وكافية لتوفير تأكيد معقول بأن القيمة العادلة كتلت، بإسثناء سعر المعاملة، لخوض الاعتراف بالأرباح أو الخسائر مقدما. وقرر المجلس أن سعر المعاملة في الحالات الأخرى قد وفر أفضل دليل على القيمة العادلة. ولاحظ المجلس أيضا أن قراره قد حقق المقاربة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم قابلية تحصيلها

إنخفاض قيمة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١)

استنتاج ١٠٥ بموجب معيار محاسبة الدولي ٣٩، تخضع الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع والاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتي لا يمكن قياس

قيمتها المعادلة بشكل موثوق لتقييم انخفاض القيمة. لم يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي إرشادات حول مؤشرات انخفاض القيمة الخاصة بالإستثمارات في أدوات حقوق الملكية. وقد تم طرح تساؤلات حول وقت انخفاض قيمة هذه الإستثمارات أثناء الممارسة.

إستنتاج ١٠٦ ووفق المجلس على أنه بالنسبة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المتداولة في السوق من المحتمل أن يكون أي مسيب لانخفاض القيمة، بإستثناء الانخفاض في القيمة المعادلة إلى ما دون التكلفة، عشوائيا إلى حد ما. وإذا كانت الأسواق فعالة بشكل معقول، يكون سعر السوق اليوم هو أفضل تقدير للقيمة المضمومة من سعر السوق المستقبلي. ومع هذا، فقد استنتج المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات لعلاج المسائل المطروحة في الممارسة.

استنتاج ١٠٧ يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفتح على مسببات انخفاض القيمة التي اعتبرها المجلس معقولة في حالة الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية (الفقرة ٦١)، وتطبق هذه المسببات بالإضافة إلى تلك المسببات المحددة في الفقرة ٥٩، والتي تركز على تقييم انخفاض القيمة في أدوات الدين.

الخسائر المنكبدة مقابل الخسائر المتوقعة

إستنتاج ١٠٨ شعر البعض في ردهم على مسودة العرض بالارتباك حول ما إذا كانت مسودة العرض قد عكست نموذج "خسائر منكبدة" أو "خسائر متوقعة". في حين عبر آخرون عن مخاوفهم حول الحد الذي يمكن فيه الإعراف بالخسائر المستقبلية على أنها خسائر انخفاض قيمة. واقترحوا أنه ينبغي الإعراف بالخسائر فقط عند تكبدها (أي تدهور الجودة الإئتمانية للأصل أو مجموعة من الأصول بعد الإعراف الأولي بها). وفضل بعض المجابيين الآخرين استخدام منهج الخسائر المتوقعة. واقترحوا أن الخسائر المستقبلية المتوقعة ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد خسائر انخفاض القيمة لمجموعة من الأصول حتى لو لم تتدهور الجودة الإئتمانية لمجموعة الأصول من التوقعات الأصلية.

إستنتاج ١٠٩ أثناء دراسة هذه الملاحظات، قرر المجلس أنه ينبغي الإعراف بخسائر انخفاض القيمة فقط عند تكبدها. واستنتج المجلس أنه كان من غير المنسجم مع نموذج التكلفة المطلقة الإعراف بانخفاض القيمة على أساس المعاملات والأحداث المستقبلية المتوقعة. وقرر المجلس أيضا أنه ينبغي توفير إرشادات حول ما تنبئ كلمة "منكبدة" عند تقييم ما إذا يوجد لانخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية. وقد أبدى المجلس قلقه من أنه قد يكون هناك، في غياب الإرشادات، مجموعة من التفسيرات حول متى يتم تكبد الخسارة أو ما هي الأحداث التي تسبب تكبد الخسارة في مجموعة من الأصول.

إستنتاج ١١٠ لذلك، قام المجلس بتضمين إرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أنه من أجل تكبد الخسارة يجب أن يكون الحدث الذي يقدم دليلا موضوعيا على انخفاض القيمة قد وقع بعد الإعراف الأولي بالأصل المالي، ويحدد الآن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنواع هذه الأحداث. ولا تقدم الاتجاهات المستقبلية المحتملة أو المتوقعة التي يمكن أن تؤدي إلى خسارة في المستقبل (مثلا توقع ارتفاع البطالة أو حصول ركود) دليلا موضوعيا على انخفاض القيمة. إضافة إلى ذلك، يجب أن يكون لحدث الخسارة تأثير يمكن قياسه بشكل موثوق على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة وأن يكون مدعوما ببيانات حالية ملحوظة.

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها (الفقرتان ٥٩ و) ٦٤

إستنتاج ١١١ لم يكن من الواضح في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ما إذا كان يمكن أو ينبغي لاحقا شمل القروض والذمم المدينة وبعض الأصول المالية الأخرى، عند مراجعتها لانخفاض القيمة

وتحديد أنها لم تنخفض قيمتها، في تقييم إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية ذات السمات المشابهة.

بإستنتاج ١١٢ اقترحت مسودة العرض بأن أصل قرض معين أو أصل مالي آخر يتم قياسه بالتكلفة المغطاة وتم تقييمه بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ووجد أنه لم تنخفض قيمته ينبغي شمله في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة. كما تضمنت مسودة العرض أيضا إرشادات مقترحة حول كيفية تقييم إنخفاض للقيمة المتأصل في مجموعة من الأصول المالية.

بإستنتاج ١١٣ أشارت رسائل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض إلى وجود دعم كبير للاقتراح بضم الأصل المالي الذي تم تقييمه بشكل مفرد ووجد أنه لم تنخفض قيمته في التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة.

بإستنتاج ١١٤ وأشار المجلس إلى المناقشات التالية التي تؤيد تقييم محظي إضافي الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض.

(أ) إن إنخفاض القيمة الذي لا يمكن تحديده مع قرض مفرد يمكن تحديده على أساس المحظية. وينص الإطار أنه بالنسبة لعدد كبير من النعم المدينة، يعتبر وجود درجة معينة من عدم الدفع أمرا محتملا. وفي تلك الحالة، يتم الاعتراف بمصرف معين يمثل الإنخفاض المتوقع في المنافع الاقتصادية (الإطار، الفقرة ٨٥). على سبيل المثال، قد يكون لدى المقرض بعض المخاوف حول القروض المحددة ذات السمات المشابهة، لكن لا يكون لديه أدلة كافية ليستنتج أن خسارة إنخفاض القيمة قد حدثت لأي من تلك القروض على أساس التقييم المنفرد. ويمكن أن تشير التجربة إلى أن بعض تلك القروض تنخفض قيمتها بالرغم من أن التقييم المنفرد قد لا يظهر هذا الأمر. ويمكن تقدير حجم الخسارة في عدد كبير من البنود على أساس التجربة والعوامل الأخرى من خلال قياس جميع النتائج المحتملة حسب احتمالياتها ذات العلاقة.

(ب) قد ينقضي بعض الوقت بين الحدث الذي يؤثر على قدرة المقرض على سداد القرض وتعرضه الفعلي عن السداد. على سبيل المثال، إذا كان السعر الأجل في السوق للقمح ينخفض بنسبة ١٠٪، فإن التجربة قد تشير إلى أن الدفعات المقدرة من المقرضين وهم مزارعو القمح ستتناقص بنسبة ١٪ خلال فترة سنة واحدة. وعندما ينخفض السعر الأجل، قد لا يكون هناك دليل موضوعي على أن أي مزارع قمح سيتخلف عن سداد قرض هام مفرد. وعلى أساس المحظية، فإن الإنخفاض في السعر الأجل يمكن أن يقدم دليل موضوعي على أن التناقصات النقدية المستقبلية المقدرة على القروض لمزارعي القمح قد انخفضت بنسبة ١٪ خلال فترة سنة واحدة.

(ج) بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم قياس إنخفاض قيمة القروض على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. ويمكن أن تتغير تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية بسبب العوامل الاقتصادية التي تؤثر على مجموعة القروض، مثل عوامل البلد والصناعة، حتى لو لم يكن هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المفرد. على سبيل المثال، إذا ازدادت البطالة بنسبة ١٠٪ خلال فصل ما في منطقة معينة، يمكن أن تكون قد انخفضت التدفقات النقدية المستقبلية من القروض للمقرضين في تلك المنطقة للفصول القادمة بالرغم من عدم وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة يستند إلى

التقييم المنفرد للقروض المقدمة للمقرضين في تلك المنطقة. في تلك الحالة، يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لمجموعة من الأصول المالية، حتى لو لم يكن موجوداً للأصل المفرد. إن المتطلب الذي يقتضي وجود دليل موضوعي من أجل الإعتراف بإنخفاض القيمة وقياسها في القروض المهمة المختلفة قد يؤدي إلى تأخير الإعتراف بإنخفاض قيمة القرض التي حصلت مسبقاً.

(د) تهدف الممارسة المحاسبية المقبولة في بعض البلدان إلى إنشاء مخصص معين لتغطية خسائر إنخفاض القيمة المعلوم من خلال التجربة أنها موجودة في محفظة قروض كما في تاريخ الميزانية العمومية، رغم أنها ليست محددة بشكل خاص للأصول المختلفة.

(هـ) إذا تم بشكل جماعي تقييم الأصول غير المهمة على نحو منفرد لإنخفاض القيمة ولم يتم تقييم الأصول المهمة على نحو منفرد، لن يتم قياس الأصول على أساس منسجم لأنه من الصعب تحديد خسائر إنخفاض القيمة لكل أصل على حدة.

(و) إن ما يشكل قرض مهم مفرد يتم تقييمه على حدة سيختلف من منشأة إلى أخرى. لذلك، سيتم تقييم المخاطر المتطابقة على أسس مختلفة (بشكل جماعي أو فردي)، على أساس أهميتها للمنشأة التي تحتفظ بها. وإذا لم يطلب التقييم الجماعي، يمكن للمنشأة التي ترغب بتقليل خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أن تختار تقييم جميع القروض بشكل مفرد. إن اقتضاء التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة لجميع المخاطر التي تعتبر أنها لم تنخفض قيمتها بشكل مفرد يبرز من الإسجام بين المنشآت بدلاً من تقليده.

استنتاج ١١٥ فيما يلي إلهاء الآراء المعارضة لتقييم المحفظة الإضافي للقروض التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي يثبت أن قيمتها لم تنخفض:

(أ) يبدو من غير المنطقي إنشاء مخصص لإنخفاض القيمة على مجموعة من القروض التي تم تقييمها لإنخفاض القيمة على أساس منفرد وثبت أنها لم تنخفض قيمتها.

(ب) لا ينبغي أن يستمد مقياس لإنخفاض القيمة على ما إذا كان لدى المقرض قرض واحد فقط لمجموعة من القروض المتشابهة. وإذا تأثر قياس إنخفاض القيمة إذا ما كان لدى المقرض مجموعات من القروض المتشابهة، يمكن قياس القروض المتطابقة بشكل مختلف من قبل المقرضين المختلفين. ولضمان الإسجام في قياس القروض المتطابقة، ينبغي الإعتراف بإنخفاض القيمة في الأصول المالية المهمة بشكل مفرد وقياسها على حدة.

(ج) يحدد الإطار أنه يتم إعداد البيانات المالية على أساس الإمتحان المحاسبي، والذي يتم بناءً عليه الإعتراف بتأثير المعاملات والأحداث عندما تحدث ويتم الإعتراف بها في البيانات المالية في الفترات التي ترتبط بها. وينبغي أن تعكس البيانات المالية نتيجة الأحداث التي حصلت قبل تاريخ الميزانية العمومية ولا ينبغي أن تعكس الأحداث التي لم تحصل بعد. وإذا لم يكن من الممكن نسب خسارة إنخفاض القيمة إلى أصل مالي محدد بشكل خاص أو مجموعة من الأصول المالية غير المهمة بشكل مفرد، فإن هذا يطرح تساؤلاً حول وقسوع حدث يبرر الإعتراف بإنخفاض القيمة. وبالرغم من أن مخاطر الخسارة يمكن أن تكون قد ازدادت، فإن الخسارة لم تتحقق بعد.

(د) يقتضي الإطار، في الفقرة ٩٤، الإعتراف بمصروف معين فقط إذا كان من الممكن قياسه بشكل موثوق. إن عملية تقدير إنخفاض القيمة في مجموعة من القروض التي تم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة وثبت أنه لم تنخفض قيمتها تتطوي على درجة كبيرة من

تعدّل الموضوعية. وعلى الصعيد العملي ينظر إلى إنشاء مخصصات عامة لخسائر القرض على أنه فن أكثر منه علما. وينبغي تطبيق منهج المحفظة هذا فقط إذا كان ضروريا على أساس عملية وليس لإلغاء تقييم تم تنفيذه على قرض مفرد، والذي يجب أن يقدم تحديدا أفضل لما إذا كان البديل ضروريا.

(٨) يفرض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس انخفاض القيمة على أساس القيمة الحالية باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي. وقد لا يكون من الواضح كيفية القيام بهذا لمجموعة من القروض ذات السمات المتشابهة والتي يكون لها أسعار فائدة فعلية مختلفة. وإضافة إلى ذلك، فإن قياس انخفاض القيمة في مجموعة من القروض المعينة على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة المخصصة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي يمكن أن يؤدي إلى حساب مزدوج للخسائر التي كانت متوقعة على أساس المحفظة عندما تم إنشاء القروض لأن المفروض شمل تعويضا عن تلك الخسائر في سعر الفائدة التعاقدي المعقد. ونتيجة لذلك، يمكن أن ينتج عن تقييم المحفظة لانخفاض القيمة الإعراف بالخسارة حالما يتم إصدار القرض. (وبنشاط هذا التساؤل أيضا في قياس انخفاض القيمة على أساس المحفظة للقروض التي لا يتم تقييمها بشكل مفرد لانخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

استنتاج ١١٦ وافق المجلس بالأراء الداعمة للتقييم على أساس المحفظة للأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد والتي ثبت أنه لم تنخفض قيمتها وقرر التأكيد على أن القرض أو الأصل المالي الآخر الذي يتم قياسه بالتكلفة المغطاة ويتم تقييمه بشكل مفرد لانخفاض القيمة ويثبت أنه لم تنخفض قيمته ينبغي أن يشمل في مجموعة من الأصول المالية المتشابهة التي يتم تقييمها لانخفاض القيمة على أساس المحفظة. وهذا يعكس، في ضوء قانون الأرقام الكبيرة، أن انخفاض القيمة قد يكون واضحا في مجموعة من الأصول، لكنه لم يلبي بعد عتبة الإعراف عند تقييم أي أصل مفرد في تلك المجموعة. وأكد المجلس أيضا أنه من المهم توفير إرشادات حول كيفية تقييم انخفاض القيمة على أساس المحفظة لإيجاد النظم في تقييم المحفظة. وتعزز هذه الإرشادات من الإنسجام في الممارسة والقدرة على مقارنة المعلومات بين المنشآت. وينبغي أن تقلل أيضا من المخاوف بأن التقييمات الجماعية لانخفاض القيمة لا ينبغي أن تستخدم لإخفاء التغيرات في قيم الأصل أو كوسيلة حماية من الخسائر المستقبلية المتوقعة.

استنتاج ١١٧ عبر بعض المجاوبين عن مخاوفهم حول بعض الإرشادات المفصلة المقترحة في مموّدة العرض، مثل الإرشادات حول تعديل معدل الخصم للخسائر المتوقعة. وأشارت العديد من المنشآت إلى أنها لا تملك البيانات والأنظمة الضرورية لتنفيذ المنهج المقترح. وقرر المجلس إلغاء بعض إرشادات التطبيق المفصلة (مثلا ما إذا كان ينبغي إجراء تعديل على معدل الخصم للخسائر المتوقعة أصلا وتوضيح تطبيق الإرشادات).

الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه انخفضت قيمتها (الفقرة ١٤)

استنتاج ١١٨ أثناء إجراء تقييم المحفظة لانخفاض القيمة، ينشأ موضوع ولحد الأ وهو ما إذا كان ينبغي أن يشمل التقييم الجماعي الأصول التي تم تقييمها بشكل مفرد وتم تحديدها على أن قيمتها قد انخفضت.

استنتاج ١١٩ وتفيد إحدى جهات النظر بأن الطرق المستخدمة لتقدير خسائر انخفاض القيمة على أساس المحفظة هي صحيحة بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خالص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا. ويشير أولئك الذين يدعمون وجهة النظر هذه إلى أن قانون الأرقام الكبيرة ينطبق

بشكل متساو سواء تم تحديد الأصل بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته أم لا وأن تقييم المحفظة يمكن أن يوفر تذبذبا أكثر دقة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة.

استنتاج ١٢٠ ونقد وجهة نظر أخرى أنه لا ينبغي أن تكون هناك حاجة إلى إكمال التقييم المفرد لإنخفاض القيمة للأصل الذي يتم تحديده بشكل خاص على أنه قد انخفضت قيمته بتقييم محفظة إضعافي، لأنه الدليل الموضوعي على إنخفاض القيمة يوجد على أساس منفرد ولأن من الممكن دمج توقعات الخسائر في قياس إنخفاض القيمة للأصول المفردة. ولا ينبغي السماح بحساب المزدوج للخسائر فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة. وعلاوة على ذلك، لا ينبغي أن يكون الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة لمجموعات الأصول بديلا عن الاعتراف بخسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة.

استنتاج ١٢١ قرر المجلس بأن الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد لإنخفاض القيمة ويتم تحديدها على أنها قد انخفضت قيمتها لا ينبغي أن تستثنى من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة. وينجم استثناء الأصول التي يتم تحديدها بشكل مفرد على أنها قد انخفضت قيمتها من تقييم المحفظة لإنخفاض القيمة مع وجهة النظر التي تفيد بأن التقييم الجماعي لإنخفاض القيمة هو خطوة مرحلية بانتظار تحديد خسائر إنخفاض القيمة من الأصول المفردة. ويحدد التقييم الجماعي الخسائر التي تم تكبدها على أساس المجموعة كما في تاريخ الميزانية العمومية، ولكن لا يمكن تحديدها بعد مع الأصول المفردة. وحالما تتوفر المعلومات لتحديد الخسائر من الأصول التي انخفضت قيمتها بشكل مفرد، يتم إلغاء تلك الأصول من المجموعة التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.

جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة (النقرتان ٢٤ و "تطبيق ٨٧")

استنتاج ١٢٢ درس المجلس كيف ينبغي جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة. وعلى الصعيد العملي، توجد طرق مختلفة يمكن من خلالها جمع الأصول لأغراض تقييم إنخفاض القيمة وحساب معدلات الخسارة التاريخية والمتوقعة. على سبيل المثال، يمكن جمع الأصول على أساس واحدة أو أكثر من الخصائص التالية: (أ) احتمالات نشر السداد المتوقعة أو درجات مخاطر الائتمان، (ب) النوع (مثلا، قروض الرهن أو قروض بطاقات الائتمان)، (ج) للموقع الجغرافي، (د) نوع الضمان الإضافي، (هـ) نوع الطرف المقابل (مثلا، مستهلك، أو تجاري، أو ذو سيادة)، (و) وضع استحقاق الدفع مسبقا، (ز) تاريخ الاستحقاق. ويمكن أن تجمع نماذج أو منهجيات مخاطر الائتمان الأكثر تقسما لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة عدة عوامل، منها على سبيل المثال، تقدير مخاطر الائتمان أو عملية تصنيف تأخذ بين الاعتبار نوع الأصل، الصناعة، الموقع الجغرافي، نوع الضمان الإضافي، وضع استحقاق الدفع مسبقا، والسمات الأخرى للأصول التي يتم تقييمها وبيانات للخسارة ذات العلاقة.

استنتاج ١٢٣ قرر المجلس أنه لغرض تقييم إنخفاض القيمة على أساس المحفظة، ينبغي أن تضمن الطريقة المستخدمة لجمع الأصول، كحد أدنى، تخصيص الأصول المفردة إلى مجموعات الأصول التي تتشارك في سمات مشابهة لمخاطر الائتمان. وقرر أن يوضح أيضا أنه عندما يتم جمع الأصول التي يتم تقييمها بشكل مفرد ويثبت أنه لم تنخفض قيمتها مع الأصول التي لها سمات مشابهة لمخاطر الائتمان والتي يتم تقييمها فقط على أساس جماعي، فإن احتمالات الخسارة وإحصائيات الخسارة الأخرى تختلف بين نوعي الأصول وينتج عن هذا طلب مبلغ مختلف لإنخفاض القيمة.

تقريرات التفتقات النقدية المستقبلية في المجموعات (الفقرات ١٩ -

تطبيق ٩٢)

إستنتاج ١٢٤ قرر المجلس أنه من أجل زيادة الإستمجال في تقدير إنخفاض القيمة في مجموعات الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة، فلا بد من توفير إرشادات حول عملية تقدير التفتقات النقدية المستقبلية في هذه المجموعات. وحدد المجلس العناصر التالية على أنها عناصر أساسية في عملية التقدير الملائمة:

- (أ) ينبغي أن توفر تجربة الخسارة التاريخية أساساً لتقدير التفتقات النقدية المستقبلية في مجموعة من الأصول المالية التي يتم تقييمها بشكل جماعي لإنخفاض القيمة.
- (ب) ينبغي على المنشآت التي ليس لها تجربة خسارة خاصة بها أو لديها خبرة غير كافية أن تستخدم خبرة المجموعة للتقدير لمجموعات مقارنة من الأصول المالية.
- (ج) ينبغي تحليل تجربة الخسارة التاريخية، على أساس البيانات الملحوظة، لعكس آثار الظروف الحالية التي لم تؤثر على الفترة التي تبنى على أساسها تجربة الخسارة التاريخية وإلغاء آثار الظروف في الفترة التاريخية التي لا توجد حالياً.
- (د) يجب أن تكون التغيرات في تقريرات التفتقات النقدية المستقبلية منسجمة من حيث الاتجاهات مع التغيرات في البيانات الملحوظة ذات الصلة.
- (هـ) ينبغي تعديل طرق التقدير للتقليل من الاختلافات بين تقريرات التفتقات النقدية المستقبلية والتفتقات النقدية الفعلية.

إنخفاض قيمة الإستثمارات في الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (الفقرات ٢٧ -

٧٠)

إستنتاج ١٢٥ اقترح المجلس في مسودة العرض أنه ينبغي عدم عكس خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة إذا تغيرت الظروف بعد الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. وقد توصل المجلس إلى هذا القرار بسبب الصعوبات في التحديد الموضوعي لوقت إسترداد خسائر إنخفاض القيمة على أدوات الدين وحقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع وبالتالي تمييز القيد العاكس لإنخفاض القيمة (المعترف بها في حساب الربح أو الخسارة) عن الزيادات الأخرى في القيمة (المعترف بها في حقوق الملكية). وبناءً على ذلك، اقترح المجلس الاعتراف بأي زيادة في القيمة العادلة للأصل المالي المتوفر برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية بالرغم من أن المنشأة قد اعترفت سابقاً بخسارة إنخفاض القيمة على ذلك الأصل. ولاحظ المجلس أن هذا كان منسجماً مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع مباشرة في حقوق الملكية (أنظر الفقرة ٥٥(ب)).

إستنتاج ١٢٦ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن اقتراحه منع القيود العاكمة لإنخفاض القيمة على الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. وإستنتج أنه يجب معاملة أدوات الدين المتوفرة برسم البيع وأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع بطريقة مختلفة.

القيود العاكمة لإنخفاض القيمة على أدوات الدين المتوفرة برسم البيع (الفقرة ٧٠)

إستنتاج ١٢٧ قرر المجلس، بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أنه ينبغي عكس إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن بشكل موضوعي ربط الزيادة بحدث يحصل بعد الاعتراف بالخسارة.

استنتاج ١٢٨ أشار المجلس إلى ما يلي (أ) تقتضي المعايير الأخرى عكس خسائر إنخفاض القيمة إذا تغيرت الظروف (مثلاً معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون"، معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، (ب) يوفر للقرار انسجاماً مع متطلب عكس خسائر إنخفاض القيمة على القروض والذمم المدينة والأصول المصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، (ج) من الممكن تحديد القيود العاكسة لانخفاض القيمة في أدوات الدين (أي تحديد زيادة في القيمة العادلة تُنسب إلى تحسن في الوضع الائتماني) بطريقة أكثر موضوعية من تلك الموجودة في أدوات حقوق الملكية.

القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع (الفقرة ٦٩)

استنتاج ١٢٩ استنتج المجلس أنه إذا تم الاعتراف بإنخفاض القيمة بالنسبة لأدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع، وارتفعت لاحقاً القيمة العادلة، يتم الاعتراف بزيادة القيمة في حقوق الملكية (وليس على أنها عكس لخسارة إنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة).

استنتاج ١٣٠ لم يتمكن المجلس من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر انخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. لذلك قرر أن منع القيود العاكسة لإنخفاض القيمة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع هو الحل الوحيد الملائم. ودرس المجلس أثناء مناقشته ما يلي:

- (أ) تحديد القيود العاكسة بتلك الحالات التي أدت فيها حقائق معينة إلى عكس إنخفاض القيمة الأصلي. غير أن المجلس شكك في جدوى تطبيق هذا المنهج (أي كيفية تحديد ما إذا كان الحدث الذي سبب إنخفاض القيمة هو نفس الحدث الذي سبب عملية العكس).
- (ب) الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة على أنها إنخفاض في القيمة وقيود عاكسة لإنخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة، أي الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة، والإعتراف بجميع التغيرات فوق التكلفة في حقوق الملكية. وبالرغم من أن هذا المنهج يحقق انسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويلغي أي وجهات نظر غير موضوعية في تحديد ما يشكل إنخفاض القيمة أو عكس لإنخفاض القيمة، إلا أن المجلس أشار إلى أنه يغير بشكل كبير من فكرة "التوفر برسم البيع" لتواء الممارسة. واعتقد المجلس أن القيام بعمل هذا التغير على فئة التوفر برسم البيع لم يكن ملائماً في هذا الوقت.

التحوط

استنتاج ١٣١ اقترحت مسودة العرض إجراء تغييرات قليلة على إرشادات محاسبة التحوط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأشارت الملاحظات حول مسودة العرض عدة مسائل في مجال محاسبة التحوط واقرحت أنه ينبغي على المجلس دراسة هذه المسائل في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح. وتعرض الفقرات التالية لقرارات المجلس فيما يتعلق بهذه المسائل.

دراسة الطريقة المختصرة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣

استنتاج ١٣٢ يسمح بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣ "محاسبة الأدوات المثقنة ونشطة التحوط" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية للمنشأة بضمحل عدم أوجه قصور في التحوط لمخاطر سعر الفائدة باستخدام مبادلة سعر الفائدة على أنه أداة تحوط، شرطية تحقيق معايير محددة ("الطريقة المختصرة").

استنتاج ١٣٣ منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي ومسودة العرض استخدام الطريقة المختصرة. وناقضت الكثير من الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن

يسمح باستخدام الطريقة المختصرة. ودرس المجلس الموضوع أثناء وضع مسودة العرض، كما ناقشها في نقاشات الطاولة المستديرة التي عقدت أثناء عملية الصياغة النهائية لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

استنتاج ١٣٤ أشار المجلس إلى أنه، لو تم السماح باستخدام الطريقة المختصرة، ينبغي أن يوجد استثناء من المبدأ الولد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وهو أنه يتم قياس عدم الفاعلية في علاقة التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة. ووافق المجلس على عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ، واستنتج بالتالي أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا ينبغي أن يسمح باستخدام الطريقة المختصرة.

استنتاج ١٣٥ بالإضافة إلى ذلك، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية في الحالات التي لا تسمح فيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وأشار المجلس إلى أنه يمكن للمنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط جزء من الأداء المالي (مثلاً مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الائتمان)، وأنه إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها للبند المحوط، يمكن للمنشأة في العديد من الحالات عدم الإعتراف بتأثير الفاعلية.

تحوطت أجزاء من الأصول المالية والإلتزامات المالية (الفقرات ٨١، ٨١ أ، تطبيق ٩٩، تطبيق ٩٩ ب)

استنتاج ١٣٥ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحديد البند المحوط على أنه جزء من التصفقات النقدية أو القيمة العادلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وأثناء الصياغة النهائية لمسودة العرض لمُحاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة، استلم المجلس ملاحظات حول عدم وضوح ما تعنيه كلمة "جزء" في هذا السياق. وتبعاً لذلك، قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتوفير إرشادات إضافية حول ما يمكن تحديده على أنه جزء محوط، بما في ذلك التأكيد على عدم إمكانية تحديد جزء أكبر من إجمالي التصفقات النقدية للأصل أو الإلتزام.

الفاعلية المتوقعة (الفقرات "تطبيق ١٠٥ - تطبيق ١١٣")

استنتاج ١٣٦ يعتمد التأهيل لمحاسبة التحوط على توقعات الفاعلية المستقبلية (بأثر مستقبلي) وتقييم الفاعلية الفطرية (بأثر رجعي). وتم التعبير عن الاختيار بأثر المستقبلي، في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي، على أنه "معادل شبه تام"، في حين أن الاختيار بأثر رجعي كان "ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠-١٢٥%". ودرس المجلس ما إذا يجب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليُسمح بأن تكون الفاعلية بأثر مستقبلي ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠-١٢٥% بدلاً من "المعادلة شبه التامة". وأشار المجلس إلى أن إحدى النتائج غير المرغوبة لهذا التعديل هو أن المنشآت يمكن أن تعتمد تقليل التحوط لبند محوط في تحوط التتفق النقدي من أجل تخفيض عدم الفاعلية المعترف بها. لذلك قرر المجلس مبدئياً أن يحتفظ بالإرشادات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي.

استنتاج ١٣٦ إلا أن المجلس استلم، عند الصياغة النهائية لمتطلبات التحوط المحفظة لمخاطر سعر الفائدة لاحقاً، بيانات من الهيئات الفرعية بأن بعض التحوطت تخفق في اختبار "المعادلة شبه التامة" في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، بما في ذلك بعض التحوطت المؤهلة للطريقة المختصرة في مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً ويفترض بالتالي أن تكون فعالة بنسبة ١٠٠%. واقتنع المجلس بأن المخاوف المذكورة في الفقرة السابقة من أن المنشأة يمكن أن تعتمد تقليل التحوط يتم التغلب عليها بواسطة بيان صريح يفيد بأنه لا يمكن للمنشأة أن تعتمد التحوط لأقل من نسبة ١٠٠% من المخاطر على بند معين وتحدد التحوط على أنه تحوط لما نسبته ١٠٠% من المخاطر. لذلك قرر المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(أ) إلغاء عبارة "المعادلة شبه للتامة" من اختبار الفاعلية المستقبلية، واستبدالها بمتطلب وهو أنه من المتوقع من التحوط أن يكون "عالي الفاعلية". (وهذا التعديل ينسجم مع نص مبادئ المحاسبة الأمريكية المقولة عموماً).

(ب) ضم بيان في إرشادات التطبيق في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأنه إذا قامت المنشأة بالتحوط لأقل من ١٠٠% من المخاطر على بند معين، مثل نسبة ٨٥%، فإنها تقوم بتحديد البند المحوط على أنه ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم الفاعلية على أساس التغير في كامل تلك المخاطر المحددة بنسبة ٨٥%.

إستنتاج ١٣٦ ب بالإضافة إلى ذلك، أشارت الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض "محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة" عدم وضوح كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلية. وأشار المجلس إلى أن الهدف من الاختبار كان ضمان وجود دليل قسّط يدعم توقعات الفاعلية العالية. لذلك قرر المجلس تعديل المعيار ليوضح أن توقعات الفاعلية العالية يمكن إثباتها بطرق مختلفة، بما في ذلك مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التصفقات النقدية للبند المحوط المنسوبة إلى المخاطر المحوطة مع التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التصفقات النقدية لأداة التحوط، أو من خلال إثبات وجود ارتباط إحصائي وثيق بين القيمة العادلة للتصفقات النقدية للبند المحوط وتلك الخاصة بأداة التحوط. وأشار المجلس إلى إمكانية اختيار المنشأة لنسبة تحوط لخرى غير نسبة الواحد إلى واحد من أجل تحسين فاعلية التحوط كما هو مبين في الفقرة تطبيق ١٠٠*.

تحوطات أجزاء من الأصول غير المالية والالتزامات غير المالية لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية (الفقرة ٨٢)

إستنتاج ١٣٧ درس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي اقترحت بأنه ينبغي على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ السماح بتحديد جزء من مخاطر بند غير مالي بإستثناء مخاطر العملة الأجنبية على أنه مخاطرة محوطة.

إستنتاج ١٣٨ استنتج المجلس أنه لا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي يسمح بهذا التحديد. وأشار إلى أنه من الصعب في العديد من الحالات عزل وقياس تغيرات في التصفقات النقدية أو القيمة العادلة لجزء من البند غير المالي المحوط. وعلاوة على ذلك، أشار المجلس إلى أن السماح بتحديد أجزاء من الأصول غير المالية والالتزامات غير المالية على أنها بند محوط لمخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية يمكن أن يخل بمبادئ تحديد البند المحوط واختبار الفاعلية التي أكد عليها المجلس لأنه يمكن تحديد الجزء بحيث لا تنشأ أبداً أي حالة من عدم الفاعلية.

إستنتاج ١٣٩ أكد المجلس على إمكانية تحوط البنود غير المالية بمجمها عندما يكون البند الذي تحوطه المنشأة ليس هو البند القياسي المتضمن في العقود المتداولة في السوق. وفي هذا السياق، قرر المجلس توضيح أن نسبة تحوط غير نسبة الواحد إلى واحد يمكن أن تزيد من الفاعلية المتوقعة، وشمل إرشادات حول كيفية تحديد نسبة التحوط التي تزيد من الفاعلية المتوقعة.

حقوق خدمة للقروض

إستنتاج ١٤٠ درس المجلس أيضاً ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يسمح بتحديد جزء من مخاطر سعر الفائدة في حقوق خدمة للقروض على أنه بند محوط.

بإستنتاج ١٤١ درس المجلس النقاش حول إمكانية تحديد وقياس مخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل في حقوق خدمة القروض، وأن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق يكون لها أثر يمكن توقمه وقياسه بشكل منفصل على قيمة حقوق خدمة القروض. ودرس المجلس أيضاً احتمالية معاملة حقوق خدمة القروض على أنها أصول مالية (وليس أصول غير مالية).

استنتاج ١٤٢ إلا أن المجلس استنتج أنه لا ينبغي السماح بأي استثناءات في هذه المسألة. وأشار المجلس إلى (أ) أن مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق في حقوق خدمة القروض تعتمد على بعضها البعض، وبالتالي لا ينفصلان (ب) وأن القيم العادلة لحقوق خدمة القروض لا تتغير بأسلوب خطي مثل ارتفاع أو انخفاض أسعار الفائدة (ج) وأن المخاوف موجودة حول كيفية عزل وقياس جزء من مخاطر سعر الفائدة لحقوق خدمة القروض. وعبر المجلس أيضاً عن مخاوف حول عدم القدرة على قياس جزء من مخاطر سعر الفائدة في الإختصاصات التي لا توجد فيها أسواق لحقوق خدمة القروض.

بإستنتاج ١٤٣ درس المجلس أيضاً ما إذا ينبغي تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليسمح، على أساس انتقالي، بشمل حقوق خدمة القروض في نطاقه شريطة أن يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة. وأشار المجلس إلى أن هذا ينتج عنه استنتاجين من المبادئ العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أولاً، سينتج عنه استثناء من النطاق لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينطبق فقط على الأصول المالية والإلتزامات المالية، وتعتبر حقوق خدمة القروض أصولاً غير مالية. ثانياً، أن الطلب من المنشأة قياس حقوق خدمة القروض بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يؤدي إلى استثناء إضافي، لأن هذه المعاملة اختيارية (باستثناء البنود المحفوظ بها للمتاجرة). لذلك قرر المجلس عدم تعديل نطق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لحقوق خدمة القروض.

إمكانية السماح بمحاسبة التحول باستخدام الأدوات النقدية

بإستنتاج ١٤٤ ناقش المجلس، أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ما إذا ينبغي أن يسمح للمنشأة بتحديد أصل مالي أو إلتزام مالي غير المشتقة (أي أداة نقدية) على أنه أداة تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. ومنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي هذا التحديد بسبب الأسس المختلفة لقياس المشتقات والأدوات النقدية. ولم تقترح مسودة العرض أي تغيير على هذا القيد. إلا أن بعض المعلقين اقترح تغييراً، مشيرين إلى أن المنشآت لا تميز بين الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة في تحوطها ونشطة إدارة المخاطر الأخرى وقده يمكن أن تضطر المنشآت إلى استخدام أداة مالية غير مشتقة لتحوط من المخاطر إذا لم توجد أداة مالية مشتقة مناسبة.

بإستنتاج ١٤٥ أقر المجلس بأن بعض المنشآت تستخدم أدوات غير مشتقة لإدارة المخاطر. لكنه قرر الاحتفاظ بالقيد على تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط في تحوطات المخاطر غير مخاطر العملة الأجنبية. وأشار المجلس إلى الآراء التالية التي تدعم هذا الاستنتاج:

(أ) تنشأ الحاجة إلى محاسبة التحوط جزئياً لأنه يتم قياس المشتقات بالقيمة العادلة، في حين أن البنود التي تحوطها يمكن أن يتم قياسها بسعر التكلفة أو يمكن عدم الاعتراف بها على الإطلاق. وبدون محاسبة التحوط يمكن أن تعترف المنشأة بالتقلب في الربح أو الخسارة للأوضاع المطلوبة. وبالنسبة للبنود غير المشتقة التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة أو التي

لا يتم الاعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة في حساب الربح أو الخسارة، لا يكون عموماً هناك حاجة إلى تعديل محاسبة أداة التحوط أو البند المحوط لتحقيق اعتراف متطابق في الأرباح والخسائر في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يبتعد عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً: حيث يمنع بيان معيار المحاسبة المالية ١٣٣ تحديد الأدوات غير المشتقة على أنها أدوات تحوط باستثناء بعض تحوطات العملة الأجنبية.

(ج) إن السماح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط يمكن أن يضيف المزيد من التعقيد على المعيار. ويتم قياس المزيد من الأدوات المالية بمبلغ لا يمثل أي من التكلفة المغطاة أو القيمة العادلة. وتعتبر محاسبة للتحوط بل وينبغي أن تكون، استثناء من متطلبات القياس العادية.

(د) إذا سمح بتحديد الأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط، سيكون هناك تضابط أقل في نموذج المحاسبة لأن الأداة غير المشتقة، في غياب محاسبة التحوط، يمكن أن لا تقاس بشكل انتقائي بالقيمة العادلة. وإذا قررت المنشأة لاحقاً عدم تطبيق مقياس القيمة العادلة على الأداة النقدية التي تم تحديدها على أنها أداة تحوط، فإنها تستطيع خرق واحد من متطلبات محاسبة التحوط، واستنتاج أن الأداة غير المشتقة لم تعد مؤهلة كأداة تحوط، والتجنب الانتقائي للاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة غير المشتقة في حقوق الملكية (بالنسبة لتحوط التدفق النقدي) أو حساب الربح أو الخسارة (بالنسبة لتحوط القيمة العادلة).

(هـ) إن الاستخدام الأكثر أهمية للأدوات النقدية على أنها أدوات تحوط هو التحوط لمخاطر العملة الأجنبية، المسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إمكانية السماح بمعالجة تحوطات معاملات التنبؤ على أنها تحوطات قيمة عادلة

إستنتاج ١٤٦ درس المجلس اقتراحاً ورد في بعض رسائل الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض بأنه ينبغي معالجة تحوطات معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة، بدلاً من معالجته على أنه تحوط للتدفق النقدي. ونقش البعض بأن أحكام محاسبة التحوط يجب أن تكون مبسطة من خلال وجود نوع واحد من محاسبة التحوط. وأشار البعض أيضاً مخاوف حول فترة المنشأة، في بعض الحالات، على الاختيار بين طريقتي محاسبة التحوط لنفس إستراتيجية التحوط (أي الاختيار بين تحديد عقد أجل لبيع أصل موجود على أنه تحوط قيمة عادلة للأصل أو تحوط تدفق نقدي لبيع متوقع للأصل).

إستنتاج ١٤٧ أقر المجلس أن أحكام محاسبة التحوط يمكن تبسيطها وأن تطبيقها يمكن أن يكون أكثر انسجاماً في بعض الحالات، إذا سمح المعيار بنوع واحد فقط من محاسبة التحوط. لكن المجلس استنتج أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يستمر في التمييز بين محاسبة تحوط القيمة العادلة ومحاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار إلى أن إلغاء أي من نوعي محاسبة التحوط سيحد من نطاق إستراتيجيات التحوط التي يمكن أن تتأهل لمحاسبة التحوط.

إستنتاج ١٤٨ أشار المجلس أيضاً إلى أن معالجة تحوطات معاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة هو أمر غير مناسب للأسياب التالية: (أ) أنها تؤدي إلى الاعتراف بأصل أو إلزام قبل أن تصبح المنشأة طرفاً في العقد؛ (ب) الاعتراف بالمبالغ في تاريخ الميزانية العمومية التي لا تلي تعريف

الأصول والإلتزامات في الإطار (ج) تتم معالجة المعاملات التي ليس فيها مخاطر قيمة عادلة كما لو أنه توجد مخاطر قيمة عادلة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة (الفقرتان ٩٣ و ٩٤)

استنتاج ١٤٩ قصصت النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للتشفق النقدي. وبعبارة أخرى، تم الاعتراف بشكل أولي بأرباح وخسائر التحوط، إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً، في حقوق الملكية وتم لاحقاً "إعادة ترحيلها" إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) التي أثر فيها الإلتزام الثابت المحوط على الربح أو الخسارة (بالرغم من تعديل المبلغ المسجل الأولي، عند استخدام تعديل الأساس، للأصل أو الإلتزام المعترف به في غضون ذلك). ويعتقد البعض أن هذا ملائم لأن محاسبة تحوط التشفق النقدي بالسبب لتحوطات الإلتزامات الثابتة تتجنب الاعتراف الجزئي بالإلتزام الثابت الذي لا يتم الاعتراف به خلافاً لذلك. وعلاوة على ذلك، يعتقد البعض أنه من غير الصحيح الاعتراف بمخاطر القيمة العادلة المحوطة للإلتزام الثابت على أنها أصل أو إلتزام فقط لأنه قد تم التحوط له.

استنتاج ١٥٠ درس المجلس ما إذا كان ينبغي معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات تدفق نقدي أو تحوطات قيمة عادلة. واستنتج المجلس أنه ينبغي محاسبة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات قيمة عادلة.

استنتاج ١٥١ أشار المجلس إلى أن تحوط الإلتزام الثابت، من حيث المفهوم، هو تحوط للقيمة العادلة. وهذا لأن القيمة العادلة للبند الذي يتم تحوطه (الإلتزام الثابت) تتغير مع التغيرات في المخاطر المحوطة.

استنتاج ١٥٢ لم يقتنع المجلس بوجهة النظر التي تقيد بأنه من الخطأ الاعتراف بأصل أو إلتزام معين للإلتزام الثابت فقط لأنه قد تم التحوط له. وأشار إلى أنه بالنسبة لجميع تحوطات القيمة العادلة، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الاعتراف بالمبلغ على أنها أصول أو إلتزامات لا يتم الاعتراف بها خلافاً لذلك. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة تحوط لأصل قرض ذو معدل فائدة ثابت مع عملية مقايضة ثابتة الدفعة ومتغيرة المبلغ المقبوض. وإذا كان هناك خسارة من المقايضة، فإن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي الاعتراف بالأرباح المعادلة على القرض، أي زيادة المبلغ المسجل للقرض. لذلك، ينتج عن تطبيق محاسبة التحوط الاعتراف بجزء من الأصل (الزيادة في قيمة القرض المنسوبة إلى التحركات في سعر الفائدة) الذي لم يكن ليتم الاعتراف به خلافاً لذلك. وللفرق الوحيد في حالة الإلتزام الثابت هو أنه لا يتم الاعتراف بأي إلتزام، بدون محاسبة للتحوط، أي أن المبلغ المسجل يكون صفر. ولكن هذا الفرق يعكس فقط أن التكلفة التاريخية للإلتزام الثابت هي عادة صفر. وهو ليس فرقاً أساسياً في المفهوم.

استنتاج ١٥٣ بالإضافة إلى ذلك، يتفق قرار المجلس مع بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣، ويلغي بالتالي المشاكل العملية ويسهل عملية التنفيذ للمنشآت التي تقوم بإعداد التقارير بموجب كلا المعيارين.

استنتاج ١٥٤ إلا أن المجلس أوضح أنه يمكن معاملة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت على أنه تحوط لقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي لأن مخاطر العملة الأجنبية تؤثر على كل من التدفقات النقدية والقيمة العادلة للبند المحوط. وتبعاً لذلك، لا تكون هناك حاجة لإعادة تحديد تحوط التدفق النقدي للعملة الأجنبية لمعاملة التنبؤ على أنه تحوط للقيمة العادلة عندما تصبح معاملة التنبؤ التزاماً ثابتاً.

تعديلات الأساس (الفقرات ٩٧-٩٩)

١٥٥ **استنتاج** تبرز مسألة تعديل الأساس عندما تتحوط المنشأة لعملية شراء مستقبلية لأصل معين أو عملية إصدار مستقبلية للإلتزام معين. ومن الأمثلة على ذلك منشأة أمريكية تتوقع القيام بعملية شراء مستقبلية لمكينات أقماعية ستدفع ثمنها باليورو. وتقوم المنشأة بإيراد مشتقة لتتحوط من التغيرات المستقبلية المحتملة في سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل اليورو. ويتم تصنيف هذا للتحوط على أنه تحوط تنفق نقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وينتج عن ذلك الاعتراف الأولي بالأرباح والخسائر من أداة التحوط (إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً) في حقوق الملكية. وتمثلت المسألة التي درسها المجلس في تحديد طريقة المحاسبة عند حصول للمعاملة المستقبلية. وقد ناقش المجلس المناهج التالية أثناء مدلولاته حول هذه المسألة:

(أ) إلغاء ربح أو خسارة التحوط من حقوق الملكية والاعتراف بها على أنها جزء من المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (في المثال أعلاه، المكينات). ويتم الإعراف تلقائياً في الفترات المستقبلية بربح أو خسارة التحوط في حساب الربح أو الخسارة من خلال شملها في مبالغ مثل مصروف الإستهلاك (لأصل ثابت)، أو دخل أو مصروف الفائدة (للأصل المالي أو الإلتزام المالي)، أو تكلفة المبيعات (للمخزون). ويشار إلى هذه المعاملة عادة على أنها تعديل الأساس.

(ب) الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية. وفي الفترات المستقبلية، يتم "إعادة ترحيل" الربح أو الخسارة من أداة التحوط إلى حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة (الفترات) على أنه أصل أو إلتزام مشتري يؤثر على الربح أو الخسارة. وتقتضي عملية إعادة الترحيل هذه تعديلاً منفصلاً ولا تكون تلقائية.

١٥٦ **استنتاج** تجدر الإشارة إلى أن كلا المنهجين لهما نفس التأثير على حساب الربح أو الخسارة وصافي الأصول لجميع الفترات المتأثرة، طالما يتم محاسبة التحوط على أنه تحوط للتدفق النقدي. وتتعلق الاختلافات بعرض الميزانية العمومية ومن المحتمل أن تنطبق ببند السطر في بيان الدخل.

١٥٧ **استنتاج** اقترح المجلس في مسودة العرض بأن منهج تعديل الأساس "لمعاملات التنبؤ" (المنهج (أ)) ينبغي إلغاؤه واستبداله بالمنهج (ب) السابقة. وأشار أيضاً إلى أن إلغاء منهج تعديل الأساس يتيح تحقيق المقاربة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبين معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

١٥٨ **استنتاج** لم توافق العديد من الملاحظات المستلمة من الهيئات الفرعية على الإقتراح الوارد في مسودة العرض. وناقضت تلك الردود أن الإبقاء على ربح أو خسارة التحوط في حقوق الملكية عند حصول المعاملة المتوقعة المحوطة يؤدي إلى تعقيد عملية المحاسبة بدون مبرر. وقد أشارت بالتحديد إلى أن تتبع آثار تحوطات التدفق النقدي بعد شراء الأصل أو الإلتزام هو أمر معقد ويتطلب إجراء تغييرات على الأنظمة. كما أشارت أيضاً إلى أن معاملة تحوطات الإلتزامات القائمة على أنها تحوطات القيمة العادلة له نفس الأثر الذي يكون لتعديل الأساس عندما ينتج عن الإلتزام التثبيت الإعراف بالأصل أو الإلتزام. على سبيل المثال، بالنسبة لتحوط فعال تماماً من مخاطر العملة الأجنبية للإلتزام الثابت بشراء ملكية ما، تكون النتيجة هي الإعراف بالماكينات بشكل أولي بسعر عملتها الأجنبية الذي يتم تحويله بالسعر الأجل المعمول به عند بداية التحوط بدلا من السعر الفوري. لذلك، تضمنت الردود تساوياً عما إذا كان من الملائم معاملة تحوط الإلتزام الثابت على أنه تحوط للقيمة العادلة في حين تُمنع تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ.

١٥٩ إستنتاج ويعتقد آخرون أنه من الصعب تبرير تعديل الأصل بشكل رئيسي بالنسبة لمعاملات التنبؤ، كما يناقشون أيضاً بأن تعديلات الأصل هذه تضعف من قابلية مقارنة المعلومات المالية. وبعبارة أخرى، لا ينبغي الاعتراف بأصلين متطابقين يتم شرائهما في نفس الوقت وبنفس الطريقة، باستثناء التحوط لأحدهما، بمبالغ مختلفة.

١٦٠ إستنتاج استنتج المجلس أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينبغي أن يميز بين تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل مالي أو إلزام مالي وتلك التي ينتج عنها الاعتراف بأصل غير مالي أو إلزام غير مالي.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل مالي أو إلزام مالي

١٦١ إستنتاج فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل مالي أو إلزام مالي، استنتج المجلس أن تعديلات الأساس غير ملائمة. وكانت حجته هي أن تعديلات الأساس تؤدي إلى ابتعاد المبلغ المسجل للأصول المشترك (أو الإلتزامات المضمونة) المنشئة من معاملات التنبؤ عن القيمة العادلة وبالتالي إلغاء المتطلب للورد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقتضي قياس الأداة المالية بشكل أولي بقيمتها العادلة.

تعديلات الأساس لتحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل غير مالي أو إلزام غير مالي

١٦٢ إستنتاج فيما يخص تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل غير مالي أو إلزام غير مالي، قرر المجلس السماح للمنشآت بأن تختار تطبيق تعديل الأساس.

١٦٣ إستنتاج درس المجلس وجهة النظر التي تؤكد بأن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط يتم شملها بشكل مناسب في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام المعترف به لأن هذه التغيرات تمثل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل أو الإلتزام. ورغم أن المجلس لم يدرس بعد المسألة الأوسع نطاقاً المتعلقة بتحديد للتكاليف التي يمكن رسمتها عند الاعتراف الأولي، إلا أنه يعتقد أن قراره بتوفير خيار لتعديلات الأساس في حالة للبنود غير المالية لن يمنع ذلك القرار المستقبلي. وأقر المجلس أيضاً أنه لا يتم بالضرورة قياس البنود المالية والبنود غير المالية بنفس المبلغ عند الاعتراف الأولي، لأنه يتم قياس البنود المالية بالقيمة العادلة في حين يتم قياس البنود غير المالية بالتكلفة المطفأة.

١٦٤ إستنتاج استنتج المجلس أن منح المنشآت الخيار في هذه الحالة كان أمراً مناسباً من جميع الجوانب. واعتبر المجلس أن السماح بتعديلات الأساس يعالج المخاوف المتعلقة بما يسببه منع تعديلات الأساس من تعقيد لمحاسبة معاملات التنبؤ. بالإضافة إلى ذلك، يكون عدد بنود السطر التي يمكن أن تتأثر في الميزانية العمومية هو عدد قليل، حيث عموماً ما تكون فقط بنود سطر للممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون وتحوط للتدفق النقدي في حقوق الملكية. أشار المجلس أيضاً إلى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعديلات الأساس وأن تطبيق تعديل أساس معين هو أمر لا يتسجم مع محاسبة تحوطات معاملات التنبؤ التي ينتج عنها الاعتراف بأصل مالي أو إلزام مالي. وأقر المجلس ميزات مثل هذه للتقنيات ونشر إلى أنه بإمكان المنشآت من خلال إتاحة الخيار في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق المعالجة المحاسبية التي تقتضيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

التحوط باستخدام العقود الداخلية

١٦٥ استنتاج لا يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشآت من استخدام العقود الداخلية كأداة لإدارة المخاطر، أو وسيلة تتبع عند تطبيق محاسبة التحوط للعقود الخارجية التي تحوط الأوضاع الخارجية. ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضا بتطبيق محاسبة التحوط على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو بين القطاعات في نظم إعداد التقارير المنفصل لتلك القطاعات أو المنشآت. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بمحاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة في البيانات المالية الموحدة، ويعود سبب ذلك إلى المتطلب الأساسي للتوحيد الذي يفيد بأنه ينبغي إلغاء الآثار المحاسبية للعقود الداخلية في البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك أي أرباح أو خسائر مولدة داخليا. ويمكن أن ينتج عن تحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط عدم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية ووجود آثار محاسبية أخرى. ولم تقتصر مواءمة العرض أي تغيير في هذا الشأن.

١٦٦ استنتاج وللتوضيح، نفترض أن قسم السجلات المصرفية في البنك (أ) يبرم مبادلة سعر فائدة داخلية مع قسم السجلات التجارية في نفس البنك. ونفرض من ذلك هو التحوط من صافي التعرض لمخاطر سعر الفائدة في السجلات المصرفية لمجموعة من أصول القرض المعاملة ذات السعر الثابت الممولة بواسطة الإلتزامات ذات السعر العائم. وبموجب المبادلة، يدفع قسم السجلات المصرفية دفعات فائدة ثابتة إلى قسم السجلات التجارية ويستلم دفعات سعر فائدة متغيرة بالمقابل. ويرغب البنك بتحديد مبادلة سعر الفائدة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في بياناته المالية الموحدة.

١٦٧ استنتاج إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط التدفق النقدي للإلتزامات، وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، لا يتم إلغاء الأرباح والخسائر الداخلية من عملية المبادلة الداخلية تلك. وهذا لأنه يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر من المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية في حساب الربح أو الخسارة.

١٦٨ استنتاج إذا تم تحديد عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات المصرفية على أنها أداة تحوط في تحوط القيمة العادلة لأصول القرض وتم تصنيف عملية المبادلة الداخلية في قسم السجلات التجارية على أنها محتفظ بها للمتاجرة، فإن التغيرات في القيمة العادلة لعملية المبادلة الداخلية تعادل إجمالي صافي الأصول في الميزانية العمومية وإجمالي الربح أو الخسارة. لكن بدون إلغاء عملية المبادلة الداخلية، يكون هناك تعديل على المبلغ المسجل لأصل القرض المحوط في قسم السجلات المصرفية ليعكس التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة بواسطة العقد الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، يقوم البنك فعليا لكي يعكس تأثير عملية المبادلة الداخلية بالاعتراف بالقرض ذو السعر الثابت بسعر فائدة عائم والاعتراف بربح أو خسارة التجارة المعادل في بيان الدخل.

١٦٩ استنتاج اعترض البعض في ردهم على مسودة العرض وبعض المشاركين في نقاشات الطولية المستديرة حيال عدم قدرتهم الحصول على محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة للعقود الداخلية بين الشركات التابعة أو بين شركة تابعة وشركة أم (كما هو موضح أعلاه). وقد أكدوا، من بين أمور أخرى، على أن استخدام العقود الداخلية هي أداة رئيسية لإدارة المخاطر وأن المحاسبة ينبغي أن تعكس الطريقة التي يتم بها إدارة المخاطر. ولتقترح البعض أنه ينبغي تغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لكي يتسجم مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً،

التي تسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات التدفق النقدي لمعاملات التنبؤ بالصلبة الأجنبية في ظروف معينة ومحدودة.

إستنتاج ١٧٠ أثناء دراسة هذه الملاحظات، أشار المجلس إلى أن المبادئ التالية تنطبق على البيانات المالية الموحدة:

(أ) تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة أو المجموعة ككل (كذلك التي تخص منشأة واحدة). ولا تقدم البيانات المالية معلومات مالية حول المنشأة كما لو أنها منشأتين منفصلتين.

(ب) إن المبدأ الأساسي في التوحيد هو الإلغاء التام للأرصدة ضمن المجموعة والمعاملات ضمن المجموعة. كما أن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط يقتضي تغيير مبادئ التوحيد.

(ج) يعتبر السماح للمنشأة بالإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخليا أو القيام بتعديلات محاسبية أخرى بسبب المعاملات الداخلية أمرا خاطئا من حيث المفهوم. حيث لم يقع أي حدث خارجي.

(د) إن القدرة على الإعتراف بالأرباح والخسائر المولدة داخليا يمكن أن ينتج عنه إساءة في الكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر ذات العلاقة والسيطرة عليها وذلك في غياب المتطلبات. وليس الغرض من معيار المحاسبة تحديد للكيفية التي ينبغي بها للمنشآت إدارة المخاطر والسيطرة عليها.

(هـ) إن السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط تخالف للمتطلبات التالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(١) منع تحديد الأصل المالي غير المشتق أو الإلتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط لمخاطر غير مخاطر الصلة الأجنبية. ولتوضيح ذلك، إذا كان لدى المنشأة عقدين داخليين معادلين وكان إحداهما عبارة عن أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة لأصل غير مشتق والثاني هو أداة تحوط محددة في تحوط القيمة العادلة للإلتزام غير مشتق، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هي تحديد علاقة تحوط بين الأصل والإلتزام (أي يتم استخدام الأصل غير المشتق أو الإلتزام غير المشتق على أنه أداة تحوط).

(٢) منع تحديد صافي مركز الأصول والإلتزامات على أنه بند محوط. ولتوضيح ذلك، يكون لدى المنشأة عقدين داخليين. يتم تحديد أحدهما في تحوط القيمة العادلة للأصل ويتم تحديد الآخر في تحوط القيمة العادلة للإلتزام. ولا يصادف فقدان الداخليان تماما، وبالتالي تتخلص المنشأة من صافي التعرض للمخاطر من خلال اللجوء إلى إيرام صافي مشتقة خارجية. وفي تلك الحالة، تكون النتيجة من وجهة نظر المنشأة هو تحديد علاقة تحوط بين صافي المشتقة الخارجية وصافي مركز الأصل أو الإلتزام.

(٣) إن خيار أصول وإلتزامات القيمة العادلة لا يمتد ليشمل أجزاء من الأصول والإلتزامات.

(و) يدرس المجلس بشكل منفصل ما إذا يقوم بتعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتسهيل محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ويعتقد المجلس أن

معالجة المخاوف الناشئة حول التماثل مع أنظمة إدارة المخاطر هو أفضل من السماح بتحديد العقود الداخلية على أنها أدوات تحوط.

(ز) قرر المجلس السماح باختيار قياس أي أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وهذا يُمكن المنشأة من قياس الأوضاع المتطبقة للأصل/ الالتزام بالقيمة العادلة دون الحاجة إلى محاسبة التحوط.

١٧١ استنتاج
وأعاد المجلس التأكيد على أن إلغاء أي أثر محاسبي للعقود الداخلية عند التوحيد هو مبدأ أساسي للتوحيد. وقرر المجلس عدم تقديم أي استثناء من هذا المبدأ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. واتسجاماً مع هذا القرار، قرر المجلس أيضاً عدم النظر في إجراء تعديل يسمح بتحديد العقود المشتقة الداخلية على أنها أدوات تحوط في تحوطات بعض معاملات التنبؤ بالعملية الأجنبية، كما هو مسموح به في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٨ "محاسبة أدوات مشتقة معينة وأنشطة تحوط معينة".

١٧٢ استنتاج
وقرر المجلس أيضاً أن يوضح أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع محاسبة التحوط للمعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة أو المعاملات بين القطاعات في الينابات المالية المفردة أو المنفصلة لتلك المنشآت أو القطاعات المعدة للتقارير لأنها ليست داخلية بالنسبة للمنشأة (أي المنشأة الواحدة أو القطاع الواحد).

محاسبة القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة الخلفية

١٧٣ استنتاج
لم تقترح مسودة عرض التصنيفات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشور في حزيران ٢٠٠٢ أي تغييرات جوهرية على متطلبات محاسبة التحوط كما يتم تطبيقها على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. إلا أن بعض رسائل الملاحظات حول مسودة العرض والمشاركين في نقاشات الطلولة المستديرة أثارت هذا الموضوع. وبالتحديد كان البعض قلقاً من أن استراتيجيات التحوط المحفظي التي اعتبروها تحوطات فعالة لم تكن مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة وفقاً للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبدلاً من ذلك، فإنها تكون إما:

- (أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط على الإطلاق، وينتج عن ذلك تقلب في الربح أو الخسارة المبلغ عنها؛ أو
- (ب) مؤهلة فقط لمحاسبة التحوط للتدفق النقدي، وينتج عن ذلك تقلب في حقوق الملكية المبلغ عنها.

١٧٤ استنتاج
وفي ضوء هذه المخاوف، قرر المجلس دراسة ما إذا كان من الممكن وكيف من الممكن تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليصبح من الممكن استخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر للتحوطات المحفظية لمخاطر سعر الفائدة. ونتيجة لذلك، نشر المجلس في آب ٢٠٠٣ مسودة عرض ثانية بعنوان "محاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة"، مع تحديد موعد نهائي لإستلام الملاحظات في ١٤ تشرين الثاني ٢٠٠٣. وقد تم استلام ما يزيد على ١٢٠ رسالة ملاحظة. وتم صياغة التعديلات المقترحة في مسودة العرض الثانية هذه بشكلها النهائي في آذار ٢٠٠٤. وتلخص الفقرات "استنتاج ١١٣٥- استنتاج ١٣٦ب" والفقرات "استنتاج ١٧٥- استنتاج ٢٢٠" اعتبارات المجلس في التوصل إلى استنتاجاته حول القضايا المطروحة.

النطاق

إستنتاج ١٧٥ قرر المجلس أن تقتصر أية تعديلات تجري على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على تطبيق محاسبة تحوط للقيمة العادلة على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود. وأثناء اتخاذ هذا القرار، أشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) توضح إرشادات التنفيذ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كيفية تطبيق محاسبة تحوط التدفق النقدي على التحوط لمخاطر سعر الفائدة في محفظة من البنود.

(ب) تختلف المسائل التي تنشأ فيما يخص التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة عن تلك التي تنشأ لتحويلات البنود المختلفة وتحوطان المخاطر الأخرى. وتحديدًا، لا تنشأ المسائل الثلاثة التي يتم مناقشتها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦" مجتمعة فيما يخص ترتيبات التحوط الأخرى.

المسألة: لماذا كانت محاسبة تحوط للقيمة العادلة صعبة التحقيق وفقًا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

إستنتاج ١٧٦ حدد المجلس الأسباب الرئيسية للثلاث التالية وراء عدم كون التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة مؤهلًا لمحاسبة تحوط للقيمة العادلة وفقًا للنسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(أ) عادة ما تكون العديد من الأصول المشمولة في التحوط المحفظي مستحقة الدفع مسبقًا، أي يكون لدى الطرف المقابل حقًا بتسديد البند قبل تاريخ إعادة التفسير التعاقدية الخاص به. وتحتوي هذه الأصول خيار الدفع المسبق الذي تتغير قيمته العادلة بتغير أسعار الفائدة. إلا أن المشقة التي تُستخدم كدالة تحوط لا تكون عادة مستحقة الدفع مسبقًا، أي أنها لا تحتوي على خيار دفع مسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، يختلف التأثير الناتج في القيمة العادلة للبند المحوط (الذي يستحق دفعه مسبقًا) عن التأثير في القيمة العادلة لمشقة التحوط (غير مستحقة الدفع مسبقًا)، وينتج عن ذلك أن التحوط قد لا يستوفي اختبارات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن مخاطر الدفع المسبق أن لا تلبى البنود المشمولة في التحوط المحفظي المتطلب^٦ الذي يقتضي بأن تكون مجموعة الأصول أو الإلتزامات المحوطة "متشابهة" والمتطلب ذو العلاقة^٧ الذي يقتضي بأنه يتوقع أن يكون التأثير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة متساو تقريبًا مع التأثير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود^٨.

(ب) يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^٩ تحديد إجمالي المركز المالي الصافي (مثلًا صافي الأصول ذات الأسعار الثابتة والإلتزامات ذات الأسعار الثابتة) على أنه بند محوط. وبدلاً من ذلك، فإنه يقتضي أن يتم تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة، أو مجموعات الأصول المتشابهة (أو الإلتزامات المتشابهة)، التي تشترك في التعرض لمخاطر تتساوى في مقدارها مع المركز المالي الصافي، على أنها بند محوط. على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات،

^٦ فطر الأسئلة والإجابات. الإطرو. ١-٦ والإطرو. ٦-٢.

^٧ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٠٥.

^٨ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٨.

^٩ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٣.

^{١٠} انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١٠١.

فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي تحديد الأصول المختلفة أو مجموعة الأصول المتشابهة بقيمة ٢٠ وحدة عملة على أنها بند محوط. ولكن لأغراض إدارة المخاطر، تسمى المنشآت عادةً إلى نحو المركز المالي الصافي. ويتغير هذا المركز المالي الصافي كل فترة حيث يتم إعادة تسعير البند أو إلغاء الإعتراف بها وحيث يتم إنشاء بند جديدة. وبالتالي، فإن البنود المختلفة المحددة على أنها بند محوط تحتاج أيضاً لأن يتم تغييرها كل فترة. وهذا يقتضي إلغاء وإعادة تحديد البنود المختلفة التي تشكل البند المحوط، والتي ينشأ عنها حاجة إلى الأنظمة الهامة.

(ج) تقتضي محاسبة تحوط للقيمة العادلة تعديل المبلغ المسجل للبند المحوط لاستيعاب أثر التغيرات في المخاطر المحوطة^٥. ويمكن أن ينطوي هذا، من حلال تطبيقه على التحوط المحفظي، على تغيير المبالغ المسجلة لمدة آلاف من البنود المختلفة. وكذلك بالنسبة لأي بند يتم إلغاء تحديدها لاحقاً من التحوط، لا بد من إطفاء المبلغ المسجل المنقح خلال العمر المتبقي للبند^٦. وينشأ عن هذا أيضاً حاجة إلى الأنظمة الهامة.

إستنتاج ١٧٧ قرر المجلس أن أي تغيير على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يجب أن يكون منسجماً مع المبادئ التي تنطوي عليها متطلبات هذا المعيار حول المشتقات ومحاسبة التحوط. وفيما يلي المبادئ الثلاثة الأكثر ارتباطاً بالتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة:

- (أ) ينبغي قياس المشتقات بالقيمة العادلة؛
- (ب) ينبغي تحديد فاعلية التحوط والإعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة^٧؛ و
- (ج) ينبغي الإعتراف فقط بالبنود التي تكون أصولاً أو التزامات على أنها كذلك في الميزانية العمومية. ولا تعتبر الخسائر المؤجلة أصولاً كما لا تعتبر الأرباح المؤجلة التزامات. لكن إذا تم التحوط لأصل أو لئلازم معين، ينبغي الإعتراف بأي تغير في قيمته العادلة يُنسب إلى المخاطر المحوطة في الميزانية العمومية.

مخاطر الدفع المسبق

إستنتاج ١٧٨ أثناء دراسة الموضوع المذكور في الفقرة 'إستنتاج ١٧٦' (أ)^٨، أشار المجلس إلى أنه من الممكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار دفع مسبق. وهذا يستتبع أن تغير القيمة العادلة لبند مستحق الدفع مسبقاً ذو سعر ثابت يحدث لسببين عندما تتحرك أسعار الفائدة:

- (أ) تغيرات القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية إلى تاريخ إعادة التسعير التعاقدية (لأن السعر المستخدم لخصمها يتغير)؛ و
- (ب) تغيرات القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق (والتي تمكن، من بين أشياء أخرى، تؤثر احتمالية الدفع المسبق بأسعار الفائدة).

إستنتاج ١٧٩ أشار المجلس أيضاً إلى أن العديد من المنشآت، لأغراض إدارة المخاطر، لا تدرس هذين الأمرين بشكل منفصل. بل تقوم بدلا من ذلك بدمج أثر التدفقات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس توليف السداد المتوقعة (بدلاً من توليف السداد التعاقدية). على سبيل المثال، يمكن أن تتوقع منشأة لديها محفظة رهونات مدة كل

^٥ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٩ (ب).

^٦ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٩٢.

^٧ تخفض لنسب اعتبارات المالية التي تنطبق في هذا السياق كما تنطبق في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

منها ٢٥ علما بقيمة ١٠٠ وحدة عملة أن يتم سدك ٥% من تلك المحفظة في السنة الواحدة، وفي هذه الحالة تقوم بجدولة مبلغ ٥ وحدات عملة على فترة ١٢ شهرا. وتقوم المنشأة بجدولة جميع البنود الأخرى المشمولة في محفظتها بطريقة مشابهة (أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة) وتحوط كامل أو جزء إجمالي المركز المالي الصافي للنتائج في كل فترة زمنية لإعادة تسعير.

إستنتاج ١٨٠ قرر المجلس السماح باستخدام الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر، أي على أساس تواريخ السداد المتوقعة، كأساس للتحديد الضروري لمحاسبة التحوط. ونتيجة لذلك، لا يُطلب من المنشأة أن تقوم بحساب أثر التغيير في أسعار الفائدة على القيمة العادلة لخيار الدفع المسبق المتضمن في البند مستحق الدفع مسبقا. وبدلا من ذلك، يمكنها دمج أثر التغيير في أسعار الفائدة على الدفعات المسبقة من خلال تصنيف المحفظة المحوطة إلى فترات زمنية لإعادة تسعير على أساس تواريخ السداد المتوقعة. وأشار المجلس أن لهذا المنهج فوائد عملية هامة لمعدي البيانات المالية، لأنها تسمح لهم باستخدام البيانات التي يستخدمونها لإدارة المخاطر. وأشار المجلس أيضا إلى أن المنهج يتسجم مع الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٢٤، والذي يسمح بمحاسبة التحوط لجزء من الأصل المالي أو الإلتزام المالي. إلا أن المجلس استنتج أيضا، كما سيتم المناقشة لاحقا في الفقرات "إستنتاج ١٩٣ - إستنتاج ٢٠٦"، أنه إذا قامت المنشأة بتغيير تقديراتها للفترات الزمنية التي يتوقع فيها سداد البنود (مثلا في ضوء تجربة الدفع المسبق الأخيرة)، سينشأ عن ذلك حالة من عدم الفاعلية، بغض النظر عما إذا نتج عن مراجعة التقديرات جدولة أكثر أو أقل في فترة زمنية محددة.

إستنتاج ١٨١ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا كانت البنود في المحفظة المحوطة تخضع إلى مبالغ مختلفة من مخاطر السداد، فإنها قد تحقق في الاختبار الوارد في الفقرة ٧٨ بأن تكون متشابهة والمتطلب ذو العلاقة في الفقرة ٨٣ بأن التغيير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لكل بند مفرد في المجموعة من المتوقع أن يكون متناسب تقريبا مع التغيير الإجمالي في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطر المحوطة لمجموعة البنود. وقرر المجلس، في سياق التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة، أنه يمكن أن تكون هذه المتطلبات غير منسجمة مع قرار المجلس، المحدد في الفقرة السابقة، حول كيفية دمج آثار مخاطر الدفع المسبق. وتبعا لذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عدم تطبيقها. وبدلا من ذلك، فإن الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المشمولة في التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة تحتاج فقط إلى الاشتراك في المخاطر التي يتم التحوط بشأنها.

تحديد البند المحوط والإلتزامات ذات خاصية الطلب

إستنتاج ١٨٢ درس المجلس طريقتين رئيسيتين للتعاطي مع اللامبالاة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦(ب)", وهما:

(أ) تحديد البند المحوط على أنه إجمالي المركز المالي الصافي الذي ينتج من محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. على سبيل المثال، إذا اشتملت فترة زمنية لإعادة التسعير على ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و ٩٠ وحدة عملة من الإلتزامات ذات السعر الثابت، يتم تحديد المركز المالي الصافي بقيمة ١٠ وحدة عملة على أنه البند المحوط.

(ب) تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول (أي الأصول بقيمة ١٠ وحدة عملة في المثال أعلاه)، لكن ليس وجوب تحديد الأصول المختلفة.

إستنتاج ١٨٣ فضل البعض في رددهم على مسودة العرض تحديد إجمالي المركز المالي الصافي في محفظة تحتوي على الأصول والإلتزامات. ومن وجهة نظرهم، تعامل أنظمة إدارة الأصول - الإلتزام الموجودة الأصول والإلتزامات المحددة على أنها تحوط طبيعي. وتركز قرارات الإدارة حول التحوط الإضافي على صافي التعرض المتبقي لدى المنشأة. كما يلاحظون أن التحديد المبني على

جزء من الأصول أو الالتزامات لا ينسجم مع أنظمة إدارة الأصل - الالتزام الموجودة كما يفرض تكاليف أنظمة إضافية.

بإستنتاج ١٨٤ أثناء دراسته لمسائل التحديد، كان المجلس قلقاً أيضاً حيال مسائل القياس. وعلى وجه التحديد، لاحظ المجلس أن محاسبة تحوط القيمة العادلة يقتضي قياس التغير في القيمة العادلة للبند المحوط المنسوب إلى المخاطر التي يتم التحوط بشأنها. ويقتضي التحديد المبني على المركز المالي الصافي قياس كل من الأصول والالتزامات في المحفظة بالقيمة العادلة (للمخاطر التي يتم التحوط بشأنها) من أجل حساب القيمة العادلة للمركز المالي الصافي. ورغم أنه من الممكن استخدام الأساليب الإحصائية وغيرها من الأساليب لتقدير هذه القيم العادلة، فقد استنتج المجلس أنه من غير الملائم افتراض أن التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط يساوي التغير في القيمة العادلة للمركز المالي الصافي.

استنتاج ١٨٥ كما أشار المجلس إلى أنه، وبموجب المنهج الأول في الفقرة "بإستنتاج ١٨٢" (تحديد إجمالي المركز المالي الصافي)، يبرز مسألة معينة إذا كان لدى المنشأة التزامات مستحقة الدفع عند الطلب أو بعد فترة التبليغ (التي يشار إليها أثناء بإستنتاجات برسم الطلب^(١)). وهذا يشمل بنوداً مثل الدوائع تحت الطلب وبعض فوائع الدوائع الأجلة. وتم إبلاغ المجلس، عند إدارة مخاطر سعر الفائدة، أن العديد من المنشآت التي يكون لديها التزامات برسم الطلب تقوم بشملها في التحوط المحفظي من خلال جدولتها إلى التاريخ الذي يتوقع فيه أن يستحق المبلغ الإجمالي للالتزامات برسم الطلب في المحفظة بسبب صافي عمليات السحب من الحساب في المحفظة. ويكون عادة تاريخ السداد المتوقع هذا عبارة عن فترة تغطي عدة سنوات في المستقبل (مثلاً ٠ - ١٠ سنوات من تاريخه). وتم إبلاغ المجلس أيضاً بأن بعض المنشآت ترغب في تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على أساس هذه الجدولة، أي أنها ترغب بشمل الالتزامات برسم الطلب في تحوط محفظة القيمة العادلة من خلال جدولتها على أساس تواريخ سدادها المتوقعة. وفيما يلي الآراء التي تؤيد وجهة النظر هذه:

- (أ) أنها منسجمة مع كيفية جدولة الالتزامات برسم الطلب لأغراض إدارة المخاطر. وتتضمن إدارة مخاطر سعر الفائدة تحوط هامش سعر الفائدة الناتج من الأصول والالتزامات وليس القيمة العادلة لكامل أو جزء من الأصول والالتزامات المشمولة في المحفظة المحوطة. ويخضع هامش سعر الفائدة الخاص بفترة معينة للتغير حالما يتغير مبلغ الأصول ذات السعر الثابت في تلك الفترة عن مبلغ الالتزامات ذات السعر الثابت في تلك الفترة.
- (ب) أنها منسجمة مع معاملة الأصول مستحقة الدفع مسبقاً لشمل الالتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تواريخ السداد المتوقعة.
- (ج) وكما هو الأمر بالنسبة للأصول مستحقة الدفع مسبقاً، تستند تواريخ الإستحقاق المتوقعة للالتزامات برسم الطلب إلى السلوك التاريخي للعلاء.
- (د) لا يستتبع تطبيق إطار محاسبة تحوط القيمة العادلة على المحفظة التي تضم التزامات برسم الطلب ربح مباشر من إنشاء الالتزامات لأن جميع الأصول والالتزامات تدخل المحفظة المحوطة بمبالغها المسجلة. وإضافة إلى ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩^(٢) أن يكون المبلغ المسجل للالتزام المالي عند الإعتراف الأولي به هي قيمته العادلة، والتي تساوي عادة سعر المعاملة (أي المبلغ المودع).

^(١) نظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق ٧٦

(هـ) يظهر التحليل التاريخي أن مستوى الأساس لمحفظة إلتزامات برسم الطلب، مثل حساب التوثيقات، هو مستقر جدا. وفي حين أن جزء من الإلتزامات برسم الطلب يتغير مع أسعار الفائدة، فإن الجزء المتبقي - مستوى الأساس - لا يتغير. وبالتالي، تعتبر المنشآت مستوى الأساس هذا على أنه بند ذو سعر ثابت طويل الأجل وتشمله كما هو في عملية الجدولة المستخدمة لأغراض إدارة المخاطر.

(و) لا يعتبر التمييز بين الأموال "القديمة" و"الجديدة" ذو أهمية على مستوى المحفظة. ويتم معاملة المحفظة على أنها بند طويل الأجل حتى لو لم تكن الإلتزامات المختلفة كذلك.

استنتاج ١٨٦ أشار المجلس إلى أن هذا الموضوع مرتبط بكيفية قياس القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب، وبالتحديد، فهو مرتبط بشكل متناهي مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق الدفع عند انقضاء المخصص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ. وينطبق هذا المتطلب على جميع الإلتزامات ذات خاصية الطلب، وليس فقط تلك المشمولة في التحوط المحفوظ.

استنتاج ١٨٧ أشار المجلس أيضا إلى ما يلي:

(أ) بالرغم من أن المنشآت يمكن أن تقوم، عند إدارة المخاطر، بجدولة الإلتزامات برسم الطلب على أساس تاريخ السداد المتوقع لأجمالي رصيد محفظة الحساب، إلا أنه من غير المرجح أن تكون الإلتزامات الودائع المشمولة في ذلك الرصيد معطاة لفترة ممتدة (مثلا لعدة سنوات). بل يتوقع عادة سحب هذه الودائع خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو أقل)، بالرغم من احتمالية استبدالها بودائع جديدة. وبعبارة أخرى، يكون رصيد المحفظة مستقرا نسبيا فقط لأنه يتم معاملة عمليات السحب في بعض الحساب (والتي تحدث عادة بسرعة نوعا ما) من خلال ودائع جديدة في حساب أخرى. وبالتالي، يكون الإلتزام الذي يتم تحوطه هو فعليا البديل المتوقع للودائع الموجودة من خلال استلام ودائع جديدة، ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتحوط معاملة التنبؤ هذه لتكون مؤهلة لمحاسبة تحوط القيمة العادلة. وعلى العكس من ذلك، يمكن تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة فقط على الإلتزام (أو الأصل) أو الإلتزام للثابت الموجود حاليا.

(ب) إن محفظة الإلتزامات برسم الطلب مماثلة لمحفظة الذمم الدائنة التجارية. حيث تحتوي كلتاها أرصدة مختلفة يتوقع أن يتم دفعها عادة خلال فترة زمنية قصيرة (مثلا خلال بضعة أشهر أو أقل) وتستبدل بأرصدة جديدة. وبالنسبة لكليهما أيضا يوجد مبلغ - مستوى الأساس - يتوقع أن يكون مستقرا وموجودا لفترة غير محدودة. وبالتالي، إذا سمح المجلس يشمل الإلتزامات برسم الطلب في تحوط القيمة العادلة بناءً على مستوى الأساس المستقر الذي تم إيجاده من خلال البديل المتوقع، فإنه يجب أن يسمح أيضا بأن يكون تحوط محفظة الذمم الدائنة التجارية مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة على هذا الأساس.

(ج) لا تختلف محفظة الودائع الرئيسية المشابهة عن الوديعة المفردة، إلا أنه وفي ضوء قانون الأرقام الكبيرة، يعتبر سلوك المحفظة أكثر قابلية للتنبؤ به. وليس هناك آثار لاختلاف من جمع العديد من البنود المتشابهة.

(د) يكون من غير المنسجم مع المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام ذو خاصية الطلب أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، للمخصص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ، لجدولة هذه الإلتزامات لأغراض

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٤٩

لتحوط باستخدام تاريخ مختلف. على سبيل المثال، يمكن سحب ودیعة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة عند الطلب بدون غرامة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٢٩ أن القيمة العادلة لهذه الودیعة هي ١٠٠ وحدة عملة. ولا تتأثر تلك القيمة العادلة بأسعار الفائدة ولا تتغير عندما تتحرك أسعار الفائدة. وبناء عليه، لا يمكن شمل الودائع تحت الطلب في تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة. فليس هناك مخاطر للقيمة العادلة ليتم تحوطها.

١٨٨ استنتاج ولهذه الأسباب، يستنتج المجلس أنه لا ينبغي شمل الإلتزامات برسم الطلب في التحوط المحفظي على أساس تاريخ السداد المتوقع 'إجمالي رصيد مخططة الإلتزامات برسم الطلب، أي شمل العمليات المتوقعة نقل أو استبدال الودائع الموجودة بأخرى جديدة. لكن وكجزء من دراسته للملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض، درس المجلس أيضا ما إذا كان من الممكن شمل الإلتزام برسم الطلب، مثل ودیعة تحت الطلب، في التحوط المحفظي على أساس تاريخ السداد المتوقع للرصيد القائم من الودائع المختلفة، أي تجاهل أي عمليات نقل أو استبدال للودائع الموجودة بأخرى جديدة. وأشار المجلس إلى ما يلي:

(أ) بالنسبة للعديد من الإلتزامات برسم الطلب، يشير هذا المنهج إلى تاريخ سداد متوقع مبكر أكثر مما يفترض عادة بالنسبة لأغراض إدارة المخاطر. وبالتالي، وفيما يخص حساب الشيكات فإنه من المحتمل أن يشير إلى تاريخ استحقاق متوقع يمتد لبضعة أشهر أو أقل. ولكن بالنسبة للإلتزامات برسم للطلب الأخرى، مثل الودائع لأجل التي يمكن سحبها فقط من خلال تكبد المودع عقوبة هامة، فإنه يمكن أن يشير إلى تاريخ سداد متوقع أقرب إلى التاريخ المفترض لإدارة المخاطر.

(ب) يشير هذا المنهج إلى أن القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب ينبغي أن تعكس أيضا تاريخ السداد المتوقع للرصيد القائم، أي أن تكون القيمة العادلة للإلتزام الودیعة برسم الطلب هي القيمة الحالية لمبلغ الودیعة المخصص من تاريخ السداد المتوقع. وأشار المجلس إلى أنه من غير المنسجم السماح بأن تستند محاسبة تحوط للقيمة العادلة إلى تاريخ السداد المتوقع، ولكن فليس القيمة العادلة للإلتزام عند الإعراف الأولي على أساس مختلف. وأشار المجلس أيضا إلى أن هذا المنهج يؤدي إلى نشوء فرق عند الإعراف الأولي بين المبلغ المودع والقيمة العادلة المعترف بها في الميزانية العمومية. وهذا يؤدي بالمقابل إلى نشوء مسألة ماذا يمثل الفرق. وتشمل الاحتمالات التي درسها المجلس ما يلي: (١) قيمة خيار المودع لسحب أمواله قبل تاريخ الإستحقاق المتوقع، (٢) تكاليف الترخيم المدفوعة مسبقا، (٣) الربح. ولم يتوصل المجلس إلى إستنتاج حول ماذا يمثل الفرق، لكنه وفق على أنه لو طلب الإعراف بهذه الفروق، فإن هذا سينطبق على جميع الإلتزامات برسم الطلب، وليس فقط على تلك المشمولة في التحوط المحفظي. ويمثل هذا المتطلب تغييرا هاما عن الممارسة الحالية.

(ج) إذا اعتبرت القيمة العادلة للإلتزام الودیعة برسم الطلب في تاريخ الإعراف الأولي مساوية للمبلغ المودع، فإنه من غير المرجح أن يكون التحوط المحفظي للقيمة العادلة المبني على أساس تاريخ السداد المتوقع فعالا. هذا لأن الودائع عادة تنفع فائدة بمعدل أقل بكثير من ذلك الذي يتم تحوطه (على سبيل المثال، يمكن أن تنفع الودائع فائدة بمعدل صفر أو بمعدلات متكنية جدا، في حين أن سعر الفائدة المحوط يمكن أن يكون حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أو سعر أساسي مشابه). وبالتالي، فإن القيمة العادلة للودیعة

مستكون أقل حساسية بكثير تجاه تغيرات سعر الفائدة مما هي تجاه التغيرات في أداة التحوط.

(د) ترتبط مسألة كيفية تحديد القيمة العادلة للإلتزام برسم الطلب على نحو وثيق بمسائل يناقشها المجلس في مشاريع أخرى، بما في ذلك التأمين (المرحلة ٢)، والإعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس. وما تزال مناقشات المجلس في هذه المشاريع الأخرى مستمرة ولكنه من السابق لأوانه الوصول إلى إستنتاج في سياق تحوط المحفظة بدون دراسة حوثيات هذه المشاريع الأخرى.

إستنتاج ١٨٩ قرر المجلس نتيجة لذلك ما يلي:

- (أ) التأكيد على المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩* الذي يقتضي بأن لا تكون القيمة العادلة للإلتزام المالي ذو خاصية الطلب (مثلا ودیعة تحت الطلب) أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب المخصص من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفعه؛ و
- (ب) وشعا لذلك، لا يكون الإلتزام برسم الطلب مؤهلا لمحاسبة تحوط القيمة العادلة لأي فترة تتجاوز الفسر فترة زمنية يمكن أن يطلب فيها الطرف المقابل الدفع.

وأشار المجلس إلى أنه، اعتماداً على نتيجة مناقشته في المشاريع الأخرى (بشكل رئيسي التأمين (المرحلة ٢)، والإعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار والقياس)، يمكن أن يعيد دراسة هذه القرارات في وقت لاحق في المستقبل.

إستنتاج ١٩٠ أشار المجلس أيضا إلى أن ما يتم تحديده على أنه بند محوط في تحوط المحفظة يؤثر على مدى ملائمة هذا الموضوع، إلى حد ما على الأقل. وبالتحديد، إذا تم تحديد البند المحوط على أنه جزء من الأصول في محفظة معينة، فإن هذه المسألة ليست ذات صلة. وللتوضيح، نفترض أنه في فترة إعادة تسعير محددة كان لدى المنشأة ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت و ٨٠ وحدة عملة مما تعتبره إلتزامات ذات سعر ثابت وترغب المنشأة بالتحوط لصلافي مخاطرها بقيمة ٢٠ وحدة عملة. نفترض أيضا أن جميع الإلتزامات هي إلتزامات برسم الطلب وأن الفترة الزمنية على تلك الفترة التي تشمل أول تاريخ يمكن فيه سداد البنود. وإذا تم تحديد البند المحوط على أنه بقيمة ٢٠ وحدة عملة من الأصول، فإنه لا يتم شمل الإلتزامات برسم الطلب في البند المحوط، بل يتم استخدامها فقط لتحديد عدد الأصول التي ترغب المنشأة بتحديد ما على أنها محوطة. وفي هذه الحالة، تكون إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القيمة العادلة أمراً غير ذي صلة. ولكن إذا كان ينبغي تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط، لأن المركز المالي الصافي يتألف من ١٠٠ وحدة عملة من الأصول و ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات برسم الطلب، فإن إمكانية تحديد أو عدم تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط في تحوط القيمة العادلة يصبح أمراً هاما.

إستنتاج ١٩١ ونظرا للنقاط المذكورة أعلاه، قرر المجلس أنه من الممكن تحديد جزء من الأصول أو الإلتزامات (بدلا من إجمالي المركز المالي الصافي) على أنها بنود محوطة، للتطلب على جزء من مسألة الإلتزامات برسم الطلب. وأشار أيضا إلى أن هذا المنهج يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^١، على خلاف تحديد إجمالي المركز المالي الصافي. ويمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩^٢ تحديد إجمالي المركز المالي الصافي على أنه بند محوط لكنه يسمح بتحقيق أثر

* انظر الفقرة ٤٩.

^١ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٨٤.

^٢ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة تطبيق ١٠١.

مماثل من خلال تحديد مبلغ من الأصول (أو الالتزامات) مساو للمركز المالي الصافي.

إستنتاج ١٩٢ إلا أن المجلس اعترف أيضاً أن هذه الطريقة في التحديد لن تحل بشكل تام مسألة الالتزامات برسم الطلب. وعلى وجه التحديد، يبقى الموضوع ذو صلة إذا كان لدى المنشأة، في فترة إعادة تسعير محددة، العديد من الالتزامات برسم الطلب التي يكون اقرب تاريخ سدائها قبل تلك الفترة الزمنية والتي (أ) تشمل تقريبا على جميع ما تعتبره المنشأة لالتزامات ذات سعر ثابت و(ب) التي تتجاوز التزاماتها ذات السعر الثابت (بما في ذلك الالتزامات برسم الطلب) أصولها ذات السعر الثابت في تاريخ إعادة التسعير هذا. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة في مركز مالي صافي للإلتزام. لذلك، فإنها تحتاج إلى تحديد مبلغ من الإلتزامات على أنه بند محوط. وما لم يكن لديها لالتزامات كافية ذات سعر ثابت غير تلك التي يمكن طلبها قبل تلك الفترة الزمنية، فإن هذا يشير إلى تحديد الإلتزامات برسم الطلب على أنها بند محوط. وبالإسجام مع قرار المجلس الذي نوقش أعلاه، فإن مثل هذا التحوط لا يكون مؤهلاً لمحاسبة تحوط القيمة للعائلة. (إذا لم تحل الإلتزامات أي فائدة، لا يمكن تحديدها على أنها بند محوط في تحوط التدفق النقدي لأن تنفقاتها النقدية لا تتغير مع التغيرات في أسعار الفائدة، أي لا يوجد مخاطرة تدفق نقدي لأسعار الفائدة.)* إلا أن علاقة التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفق النقدي إذا تم تحديدها على أنها تحوط للأصول ذات العلاقة).

أي جزء من الأصول ينبغي تحديده والتأثير على حالة عدم الفاعلية

إستنتاج ١٩٣ بعد أن قرر المجلس أنه يمكن تحديد جزء من الأصول (أو الإلتزامات) على أنه بند محوط، درس كيفية التغلب على مشاكل الأنظمة المشار إليها في الفقرة "إستنتاج ١٧٦ (ب) و(ج)". وأشار المجلس إلى أن هذه المشاكل تنشأ من تحديد الأصول (أو الإلتزامات) المختلفة على أنها بند محوط. وبما لذلك، قرر المجلس أنه من الممكن التعبير عن البند المحوط على أنه مبلغ (من الأصول أو الإلتزامات) بدلا من أنه أصول أو إلتزامات مختلفة.

إستنتاج ١٩٤ أشار المجلس إلى أن هذا القرار - أنه يمكن تحديد البند المحوط على أنه مبلغ من الأصول أو الإلتزامات وليس كنود محددة - يطرح قضية كيفية تعيين المبلغ المحدد. ودرس المجلس الملاحظات المستلمة بشأن مسودة العرض التي تفيد بأنه ينبغي عدم تعيين أي طريقة لتحديد البند المحوط وبالتالي قياس الفاعلية. ولكن المجلس استنتج أن أنه إذا لم يقدم أي إرشادات، فمن الممكن أن تقوم المنشآت بالتحديد بطرق مختلفة، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة ضئيلة بينها. وأشار المجلس أيضا إلى أن هدفه، عندما سمح بتحديد مبلغ معين، كان التقلب على مشاكل الأنظمة المرتبطة بتحديد البنود المختلفة وتحقيق نتيجة محاسبية مشابهة جدا. وتبعاً لذلك، استنتج المجلس أنه ينبغي أن يقتضي طريقة تحديد تقارب بشكل كبير للنتيجة المحاسبية التي يمكن تحقيقها من خلال تحديد البنود المختلفة.

إستنتاج ١٩٥ إضافة إلى ذلك، أشار المجلس إلى أن التحديد يوضح حالة عدم الفاعلية، إن وجدت، التي تنشأ إذا اختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية في فترة إعادة تسعير محددة عن تلك المقررة أو إذا تم مراجعة تواريخ إعادة التسعير المقررة. وفيما يخص المثال أعلاه لفترة إعادة التسعير التي يوجد فيها ١٠٠ وحدة عملة من الأصول ذات السعر الثابت وتحدد المنشأة مبلغ ٢٠ وحدة عملة

* قطر الإرشادات حول تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الأسئلة والإجابات الإطوار ٦-٣.

من الأصول على أنه بند محوط، درس المجلس منهجين اثنين (منهج الطبقات ومنهج النسبة المئوية) لمخصير أناه.

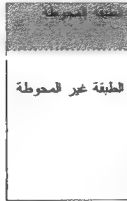
منهج الطبقات

استنتاج ١٩٦ يحدد المنهج الأول، الموضح في الشكل ١، البند المحوط على أنه "طبقة" (مثلاً (أ) الطبقة السفلى، أو (ب) الطبقة العليا، أو (ج) جزء من الطبقة العليا) من الأصول أو (الإلتزامات) في فترة إعادة التسمير. وفي هذا المنهج، تعتبر محفظة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة في المثال أعلاه أنها مكونة من طبقة محوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة وطبقة غير محوطة بقيمة ٨٠ وحدة عملة.

الشكل ١: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه طبقة



(ج) جزء من الطبقة العليا



(ب) الطبقة العليا



(أ) الطبقة السفلى

استنتاج ١٩٧ أشار المجلس إلى أن منهج الطبقات لا ينتج عنه الإعتراف بحالة عدم الفاعلية في جميع الحالات عندما يتغير المبلغ المقرر للأصول أو (الإلتزامات). على سبيل المثال، في منهج الطبقة السفلى (الشكل ٢)، إذا استحق مبيعاً دفع بعض الأصول في وقت أبكر من المتوقع بحيث تقوم المنشأة بتنازلي بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسمير (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، يفترض أن تأتي هذه التخفيضات أولاً من الطبقة العليا غير المحوطة (الشكل ٢(ب)). ويعتمد وجود أي حالة من عدم الفاعلية على ما إذا يصل التعديل التنازلي إلى الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة. وبالتالي، إذا تم تحديد الطبقة السفلى على أنها بند محوط، فإنه من غير المرجح أن يتم الوصول إلى الطبقة (السفلى) المحوطة ومن غير المرجح أن تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية. وعلى العكس من ذلك، إذا تم تحديد الطبقة العليا (الشكل ٣)، فإن أي تعديل تنازلي للمبلغ المقرر في فترة إعادة التسمير سيخفض الطبقة (العليا) المحوطة وستنشأ حالة من عدم الفاعلية (الشكل ٣(ب)).

الشكل ٢: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة السفلى

= بند محوط محدد

زيادة بقيمة ١٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١١٠ وحدة عملة	انخفاض بقيمة ١٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة
المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة		المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة		المبلغ المحوط بقيمة ٢٠ وحدة عملة

الشكل ٣: توضيح الأثر على التغيرات في الدفعات المسبقة في منهج الطبقة العليا

= بند محوط محدد = المبلغ الذي تنشأ منه حالة عدم الفاعلية

المبلغ المحوط	بند محوط محدد	المبلغ المحوط
أصول بقيمة ١١٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ٩٠ وحدة عملة	أصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة

(ج) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقاً دفعها في وقت لاحق عما هو متوقع

(ب) أصول بقيمة ١٠ وحدة عملة يستحق مسبقاً دفعها في وقت أبكر مما هو متوقع

(أ) التوقع الأصلي

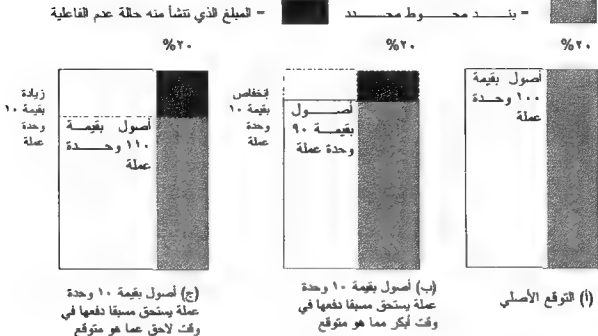
إستنتاج ١٩٨ أخيراً، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت لاحق عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تصاعدياً بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، فظهر الشكل ٢ (ج) و ٣ (ب))، لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية بغض النظر عن كيفية تحديد الطبقة، على أساس أن الطبقة المحوطة بقيمة ٢٠ وحدة عملة ما تزال هناك ونفها هي كل ما تم تحوطه.

منهج النسبة المئوية

إستنتاج ١٩٩ يحدد منهج النسبة المئوية، الموضح في الشكل ٤، البند المحوط على أنه نسبة مئوية من الأصول (أو الإلتزامات) في فترة إعادة التسعير. وفي هذا المنهج، يتم تحديد نسبة ٢٠% من الأصول بقيمة ١٠٠ وحدة عملة، في المحفظة الواردة في المثال أعلاه، في فترة إعادة التسعير هذه على أنها البند المحوط (الشكل ٤ (أ)). ونتيجة لذلك، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت أبكر مما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ٩٠ وحدة عملة)، الشكل ٤ (ب)، تنشأ حالة

من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الإخفاض (في هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة). وبطريقة مشابهة، إذا استحق مسبقاً دفع بعض الأصول في وقت لاحق عما هو متوقع بحيث تقوم المنشأة تصاعدياً بتعديل تقديرها لمبلغ الأصول في فترة إعادة التسعير هذه (مثلاً من ١٠٠ وحدة عملة إلى ١١٠ وحدة عملة، الشكل ٤ (ج))، تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نسبة ٢٠% من الزيادة (وفي هذه الحالة تنشأ عدم الفاعلية على ٢ وحدة عملة).

الشكل ٤: توضيح تحديد مبلغ من الأصول على أنه نسبة مئوية



الآراء المؤيدة والمعارضة لمنهج الطبقات

يستتاج ٢٠٠ فيما يلي الآراء المؤيدة لمنهج الطبقات:

- يكون تحديد الطبقة السفلى منسجماً مع الأسئلة والإجابات ٦-١١ و ٦-٢٠ من إرشادات تنفيذ معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والذي يسمح، بالنسبة لتحوط التدفق النقدي، بتحديد الجزء "السفلي" من إعادة استثمار التخصيلات من الأصول على أنه البند المحوط.
- تحوط المنشأة مخاطر سعر الفائدة بدلاً من مخاطر الدفع المسبق، ولا تؤثر أي تغيرات في المحفظة بسبب التغيرات في الدفعات المسبقة على فاعلية التحوط في التقليل من مخاطر سعر الفائدة.
- يمثل المنهج جميع حالات عدم الفاعلية في الجزء المحوط. ويسمح فقط للجزء المحوط بأن يتم تعريفه بطريقة ترتبط فيها أول حالة من حالات عدم فاعلية المحتملة، على الأقل في منهج الطبقة السفلى، بالجزء غير المحوط.
- من الصحيح أنه لا تنشأ حالة من عدم الفاعلية إذا أدت التغيرات في تقديرات الدفعات المسبقة إلى جولة المزيد من الأصول في فترة إعادة التسعير تلك. وطالما أن الأصول المساوية للطبقة المحوطة تبقى، لا يكون هناك حالة من عدم الفاعلية ولا تؤثر التعديلات التصاعديّة على المبلغ في فترة إعادة التسعير على الطبقة المحوطة.
- يمكن النظر إلى البند المستحق دفعه مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار الدفع المسبق. ويمكن للنظر إلى تحديد الطبقة السفلى على أنه تحوط لجزء من عمر البند غير مستحق الدفع مسبقاً، ولكن ليس جزء من خيار الدفع المسبق. على سبيل المثال، يمكن للنظر إلى رهن مستحق الدفع مسبقاً مدته ٢٥ عاماً على أنه مزيج بين (١) رهن غير

مستحق الدفع مسبقاً لمدّة ثابتة مدته ٢٥ عاماً و (٢) خيار دفع مسبق مكتوب يسمح للمقرض بتسديد الرهن مبكراً. إذا قلّمت المنشأة بتحوط هذا الأصل بواسطة مشتقة مدتها ٥ سنوات، فإن هذا يكون مكافئاً لتحوط أول ٥ سنوات من العنصر (١). وإذا تمّ النظر إلى الوضع بهذه الطريقة، لا تنشأ أي حالة من عدم الفاعلية عندما تزدى تغيرات سعر الفائدة إلى تغير قيمة خيار الدفع المسبق (ما لم يتم ممارسة الخيار ودفع الأصل مسبقاً) لأن خيار الدفع المسبق لم يتمّ تحويله.

استنتاج ٢٠١: فيما يلي الآراء المعارضة لمنهج التطبيق:

- (أ) إن الاعتبارات التي تنطبق على تحوط القيمة العادلة تختلف عن تلك التي تنطبق على تحوط التدفق النقدي. ففي تحوط التدفق النقدي، يتم تحوط التدفقات النقدية المرتبطة بإعادة استثمار التحويلات المستقبلية المحتملة. أما في تحوط القيمة العادلة، يتم تحوط القيمة العادلة للأصول الموجودة حالياً.
- (ب) إن حقيقة أنه لا يتم الاعتراف بحالة عدم الفاعلية إذا تم إعادة تقدير المبلغ في فترة إعادة التسعير تصاعدياً (حيث تصبح المنشأة تشمل تحوطات أقل) لا تتسم مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالنسبة لتحوط القيمة العادلة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الاعتراف بعدم الفاعلية عندما تكون التحوطات في المنشأة مبالغ فيها (أي أن المشتقة تتجاوز البند المحوط) وعندما تصبح التحوطات في المنشأة أقل (أي تكون المشتقة أصغر من البند المحوط).
- (ج) وكما هو مشار إليه في الفقرة "استنتاج ٢٠٠ (هـ)"، يمكن النظر إلى البند مستحق الدفع مسبقاً على أنه مزيج بين بند غير مستحق الدفع مسبقاً وخيار الدفع المسبق. وعندما تتغير أسعار الفائدة، تتغير القيمة العادلة لكلا هذين العنصرين.
- (د) إن الهدف من تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على البند المحوط المحدد على أساس مبلغ معين (وليس كأصول أو الإلتزامات المختلفة) هو الحصول على نتائج قريبة جداً من تلك التي كان من الممكن الحصول عليها لو تمّ تحديد الأصول أو الإلتزامات المختلفة على أنها بند محوط. ولو تمّ تحديد الأصول المختلفة مستحقة الدفع مسبقاً على أنها بند محوط، يتم الاعتراف بالتغير في كلا العنصرين المشار إليهما في (ج) أعلاه (إلى الحد الذي ينسب فيه إلى المخاطر المحوطة) في حساب الربح أو الخسارة، عندما ترتفع وتخفض أسعار الفائدة. وتبعاً لذلك، يختلف التغير في القيمة العادلة للأصل المحوط عن التغير في القيمة العادلة لمشتقة التحوط (ما لم تشمل تلك المشتقة على خيار دفع مسبق مقابل) ويتم الاعتراف بحالة عدم الفاعلية للفرق. وهذا يستتبع في المنهج المبسط لتحديد البند المحوط على أنه مبلغ وجوب أن تنشأ حالة من عدم الفاعلية على نحو مماثل.
- (هـ) تشمل جميع الأصول مستحقة الدفع مسبقاً في فترة إعادة التسعير، وليس فقط طبقاً منها، على خيار دفع مسبق تتغير قيمته العادلة مع التغيرات في أسعار الفائدة. وتبعاً لذلك، عندما تتغير أسعار الفائدة، فإن القيمة العادلة للأصول المحوطة (التي تشمل على خيار دفع مسبق تغيرت قيمته العادلة) ستتغير بمبلغ يختلف عن مشتقة التحوط (والتي لا تشمل عادة على خيار الدفع المسبق)، وستنشأ حالة من عدم الفاعلية. ويحدث هذا التأثير بغض النظر عما إذا ارتفعت أو انخفضت أسعار الفائدة - أي بغض النظر عما إذا تزدى عوائد إعادة تقدير الدفعات المسبقة إلى مبلغ كبير أو أصغر في فترة زمنية معينة.
- (و) ترتبط مخاطر سعر الفائدة ومخاطر الدفع المسبق على نحو وثيق بحيث أنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة "استنتاج ٢٠٠ (هـ)" وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط. وعادة ما يكون أهم سبب للتغيرات في أسعار الدفع المسبق هي التغيرات في أسعار الفائدة. وهذه العلاقة الوثيقة هي السبب وراء

منع معيار المحاسبة الدولي ٣٩* الأصل المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق من أن يكون بندا محوطا فيما يتعلق بأي من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر الدفع المسمى. وزيادة على ذلك، لا تفصل معظم المنشآت بين العنصرين لأغراض إدارة المخاطرة. وبدلاً من ذلك، فإنها تتيح خيار الدفع المسمى من خلال جدولة المبالغ على أساس تواريخ الإستحقاق المتوقعة، وعندما تختار المنشآت استخدام ممارسات إدارة المخاطر - بناءً على عدم الفصل بين مخاطر الدفع المسمى ومخاطر سعر الفائدة - كأساس لتحديد لأغراض محاسبة التحوط، فإنه من غير الملائم فصل العنصرين المشار إليهما في الفقرة 'إستنتاج ٢٠٠(هـ)' وتحديد واحد منهما فقط (أو جزء من واحد منهما) على أنه بند محوط.

(ز) إذا تغيرت أسعار الفائدة، سيختلف التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود مستحقة الدفع مسبقاً عن التأثير على القيمة العادلة لمحفظة بنود متطابقة لكنها غير مستحقة الدفع مسبقاً. ولكن عند استخدام منهج الطبقات، فإنه لا يتم الإعتراف بهذا الاختلاف - وإذا تم تحويط المحفظتين بنفس المقدار، فإنه يتم الإعتراف بكليتهما في الميزانية العمومية بنفس المبلغ.

إستنتاج ٢٠٢ اقترح المجلس بالأراء الواردة في الفقرة 'إستنتاج ٢٠١' ورفض منهج الطبقات. وبالتحديد، استنتج المجلس أنه ينبغي تحديد البند المحوط بطريقة تضمن نشوء حالة من عدم الفاعلية في حال قامت المنشأة بتغيير تقديراتها لفترات إعادة التسعير التي يتوقع فيها سداد أو استحقاق البنود (مثلاً على ضوء تجربة الدفع المسمى الحديثة). واستنتج أيضاً أن حالة عدم الفاعلية يجب أن تنشأ عندما تنخفض الدفعات المسبقة المقدرة، مما يؤدي إلى المزيد من الأصول في فترة إعادة تسعير محددة، وأيضاً عندما تنخفض مما يؤدي إلى أصول أقل.

آراء تطالب بمنهج ثالث - قياس التغير مباشرة في القيمة العادلة لكامل البند المحوط

إستنتاج ٢٠٣ درس المجلس أيضاً الملاحظات التالية حول مسودة العرض:

(أ) تقوم بعض المنشآت بتحويط مخاطر الدفع المسمى ومخاطر سعر الفائدة بشكل منفصل، من خلال التحوط لتاريخ الدفع المسمى المتوقع باستخدام مبادلات سعر الفائدة، وتحويط الاختلافات المحتملة في تواريخ الدفع المسمى المتوقعة هذه باستخدام حقوق خيار المبادلة.

(ب) تقتضي مخصصات المشتقات الضمنية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فصل بعض الأصول مستحقة الدفع مسبقاً إلى خيار دفع مسمى وعقد أساسي غير مستحق الدفع مسبقاً^١ (ما لم تكن المنشأة غير قادرة على قبيل خيار الدفع المسمى بشكل منفصل، وفي هذه الحالة فإنها تعامل الأصل بالكامل على أنه محقق بها للمتاخرة^٢). ويبدو أن هذا يعارض مع وجهة النظر الواردة في مسودة العرض التي تفيد أنه من الصعب جداً فصل المخاطرتين لأغراض تحوط المحفظة.

إستنتاج ٢٠٤ وفي دراسة هذه الآراء، أشار المجلس إلى أن منهج النسبة المئوية المذكور في الفقرة تطبيق^٣ ١٢٦(ب) هو بديل لقياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (أو الإلتزام) - بما في ذلك أي خيار دفع مسمى ضمني - الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. ووضع المجلس هذا البديل في مسودة العرض لأنه قد تم إعلانه بأن معظم المنشآت (أ) لا تفصل مخاطر الدفع

* انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٧٩

^١ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ١١ والفقرة تطبيق ٣٠(ز).

^٢ انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة (١٢).

المسبق عن مخططر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر وبالتالي (ب) لم تكن قادرة على تقييم التغير في قيمة كامل الأصل (بما في ذلك أي خيار دفع مسبق ضمني) الذي ينسب إلى التغيرات في أسعار الفائدة المحوطة. إلا أن الملاحظات المذكورة في الفقرة "استنتاج ٢٠٣" أشارت إلى أنه يمكن في بعض الحالات أن تكون المنشآت قادرة على قياس هذا التغير في القيمة مباشرة. وأشار المجلس إلى أن مثل هذه الطريقة المباشرة في القياس معضلة من حيث المفهوم على البديل المطروح في الفقرة تطبيق ١٢٦ (ب)، وقرر تبعاً لذلك الإعتراف بها صراحة. لذلك، وعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة التي تحوط الأصول مستحقة الدفع مسبقاً باستخدام مزيج بين مبادلات سعر الفائدة وحقوق خيار المبادلة قادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة، فله يمكنها قياس الفاعلية من خلال مقارنة التغير في قيمة المبادلات وحقوق خيار المبادلة مع التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل (بما في ذلك التغير في قيمة خيار الدفع المسبق المتضمن فيها) المنسوب إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أن المجلس قرر أيضاً السماح بالبديل المقترح في مسودة العرض لتلك المنشآت غير القادرة على قياس التغير في القيمة العادلة لكامل الأصل مباشرة.

دراسة متطلبات الأنظمة

استنتاج ٢٠٥ وأخيراً، تم إعلام المجلس أنه من أجل أن تكون الأمور عملية فيما يتعلق بحاجات الأنظمة، فإنه لا ينبغي أن يقتضي أي منهج تتبع المبلغ في فترة إعادة تسعير محددة للفترة المتعددة. لذلك قرر المجلس أنه يجب حساب عدم الفاعلية من خلال تحديد التغير في المبلغ المقرر في فترة إعادة تسعير معينة بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك، كما هو منصوص عليه بشكل كامل في الفقرتين تطبيق ١٢٦ و "تطبيق ١٢٧". ويقتضي هذا من المنشأة أن تتبع حجم التغير في كل فترة إعادة تسعير بين هذين التاريخين المنسوب إلى مراجعة التقديرات وحجم التغير المنسوب إلى إنشاء أصول (أو الإزيمات) جديدة. لكن ما أن يتم تحديد عدم الفاعلية كما هو مبين أعلاه، تبدأ المنشأة بشكل أسلي من جديد، أي أنها تحدد المبلغ الجديد في كل فترة إعادة تسعير (بما في ذلك للبند الجديدة التي تم إنشاؤها منذ آخر اختبار لفاعليتها)، وتحدد بنداً محوطاً جديداً، وتكرر إجراءات تحديد حالة عدم الفاعلية في التاريخ التالي الذي تختبر فيه عدم الفاعلية. لذلك تقتصر عملية التتبع على التحركات بين التاريخ الذي يتم فيه قياس الفاعلية والتاريخ التالي لذلك. وليس من الضروري التتبع للقرارات المتعددة. إلا أن المنشأة ستحتاج للاحتفاظ بسجلات تتعلق بكل فترة إعادة تسعير (أ) لمطابقة المبالغ لكل فترة إعادة تسعير مع إجمالي المبالغ في بندي السطر المنفصلين في الميزانية العمومية (انظر الفقرة تطبيق ١١٤ (و)) (ب) ولضمان إلغاء الإعتراف بالمبالغ في بندي السطر المنفصلين في موعد أقصاه التاريخ الذي تنتهي فيه فترة إعادة التسعير التي ترتبط بها.

استنتاج ٢٠٦ أشار المجلس أيضاً إلى أن مبلغ التتبع الذي يقتضيه منهج النسبة المئوية لا يكون أكثر مما قد تقتضيه أي من مناهج الطيقت. لذلك استنتج المجلس أنه لم يتم بشكل واضح تفضيل أي منهج من وجهة نظر حاجات الأنظمة.

المبلغ المسجل للبند المحوط

استنتاج ٢٠٧ إن آخر موضوع تمت الإشارة إليه في الفقرة "استنتاج ١٧٦" هو كيفية عرض التغير في القيمة العادلة للبند المحوط في الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى مخاوف المجاوبين حول إمكانية أن يحتوي البند المحوط على العديد - وربما الآلاف - من الأصول (أو الإزيمات) المختلفة

وان تغير المبالغ المسجلة لكل من هذه البنود المختلفة هو أمر غير عملي. ودرس المجلس مسألة التعامل مع هذه المخاوف من خلال السماح بعرض التغير في القيمة في بند سطر واحد في الميزانية العمومية. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا قد يؤدي إلى انخفاض في القيمة العادلة للأصل المالي (الإنترام المالي) المعترف به على أنه إنترام مالي (أصل مالي). بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يكون البند المحوط بالنسبة لبعض فترات إعادة التسعير عبارة عن أصل، في حين يمكن أن يكون عبارة عن إنترام بالنسبة لفترات أخرى. ولستنتج المجلس أنه من غير الصحيح عرض التغيرات في القيمة العادلة لفترات إعادة التسعير هذه معاً، لأنه هذا يجمع التغيرات في القيمة العادلة للأصول مع التغيرات في القيمة العادلة للإنترامات.

استنتاج ٢٠٨ بناءً على ذلك، قرر المجلس أنه ينبغي عرض بندي السطر كما يلي:

- (أ) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط أصلاً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الأصول؛ و
- (ب) بالنسبة لفترات إعادة التسعير تلك التي يكون فيها البند المحوط التزاماً، يتم عرض التغير في قيمته العادلة في بند سطر واحد منفصل ضمن الإنترامات.

استنتاج ٢٠٩ أشار المجلس إلى أن بنود السطر هذه تمثل التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط. ولهذا السبب، قرر المجلس أنه ينبغي عرضها إلى جانب الأصول المالية أو الإنترامات المالية.

إلغاء الاعتراف بالمبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصلة

إلغاء الاعتراف بالأصل (أو الإنترام) في المحفظة المحوطة

استنتاج ٢١٠ ناقش المجلس كيف ومتى ينبغي إلغاء المبالغ المعترف بها في بنود السطر المنفصلة من الميزانية العمومية. وأشار المجلس إلى أن الهدف هو إلغاء هذه المبالغ من الميزانية العمومية في نفس الفترات التي كان سيتم إلغاؤها منها لو تم تحديد الأصول أو الإنترامات المختلفة (وليس مبلغ معين) على أنها بند محوط.

استنتاج ٢١١ أشار المجلس إلى أنه من الممكن تحقيق هذا الهدف بشكل تام إذا قامت المنشأة بجدولة الأصول أو الإنترامات المختلفة في فترات إعادة التسعير وتبعت طول المدة التي تكون فيها البنود المختلفة المجدولة محوطة ومقدار ما تم تحوطه من البند في كل فترة زمنية. وفي غياب هذه الجدولة والتتبع، لا بد من وضع بعض الافتراضات حول هذه المسائل، وبالتالي حول ما ينبغي إلغاؤه من بنود السطر المنفصل في الميزانية العمومية عندما يتم إلغاء الاعتراف بأصل (أو إنترام) في المحفظة المحوطة. بالإضافة إلى ذلك، لا بد من وجود بعض الإجراءات الوقائية لضمان إلغاء المبالغ المشمولة في بنود السطر المنفصل من الميزانية العمومية خلال فترة معقولة وأن لا تبقى في الميزانية العمومية لفترة غير محددة. ومع أخذ هذه النقاط بعين الاعتبار، قرر المجلس أن يقتضي ما يلي:

- (أ) متى يتم إلغاء الاعتراف بالأصل (أو الإنترام) في المحفظة المحوطة - سواء من خلال دفع مبيع قبل الموعد المتوقع أو بيع أو الشطب من انخفاض القيمة - ينبغي إلغاء أي مبلغ مشمول في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية يكون مرتبط بذلك الأصل

(أو الإلتزام) الذي يتم إلغاء الإعتراف به من الميزانية العمومية وأن يشمل في الأرباح أو الخسائر عند إلغاء الإعتراف.

(ب) إذا لم تستطع المنشأة أن تحدد في أي فترة (فترات) تم جدولة الأصل (أو الإلتزام) الذي تم إلغاء الإعتراف به:

(١) ينبغي أن يفرض أن دفعات مسيئة ذات قيمة أعلى من المتوقع تحصل على الأصول المجدولة في أول فترة زمنية متوفرة؛ و

(٢) ينبغي أن تخصص المبيعات وعمليات إنخفاض القيمة للأصول المجدولة في جميع الفترات الزمنية التي تحتوي على البند الذي تم إلغاء الإعتراف به على أساس معقول ونظمي.

(ج) ينبغي على المنشأة أن تتبع مقدار ما يرتبط من إجمالي المبلغ المشمول في بنود السطر المنفصل بكل فترة إعادة تسعير، كما ينبغي أن تلغي المبلغ المرتبط بفترة محددة من الميزانية العمومية في موعد أقصاه تاريخ انتهاء تلك الفترة الزمنية.

الإطفاء

استنتاج ٢١٢ أشار المجلس أيضا إلى أنه إذا تم تخفيض المبلغ المحوط المحدد لفترة إعادة تسعير معينة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩^{*} إطفاء بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المذكور في الفقرة ١٨٩٠^{*} والمرتبط بذلك التخفيض على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه. وأشار إلى أنه بالنسبة لتحوط المحفطي لمخاطر سعر الفائدة، يمكن أن يكون الإطفاء على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه صعب التحديد وقد يقتضي متطلبات أنظمة إضافية هامة. وتبعاً لذلك، قرر المجلس أنه في حالة التحوط المحفطي لمخاطر سعر الفائدة (و فقط في هذه الحالة من التحوط)، يمكن إطفاء رصيد بند السطر باستخدام طريقة القسط الثابت عندما تكون الطريقة المبينة على أساس سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه غير ممكنة.

أداة التحوط

استنتاج ٢١٣ طالب المعلقون من المجلس توضيح ما إذا كان من الممكن أن تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر. وقد أشار المعلقون إلى أن النسخ السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لم تكون واضحة بهذا الشأن.

استنتاج ٢١٤ وقد نشأ هذا الموضوع بسبب تغير الأصول والإلتزامات في كل فترة زمنية لإعادة التسعير عبر الوقت مع تغير توقعات الدفعات المسيئة، ولأنه يتم إلغاء البنود وإنشاء بنود جديدة. لذلك فإن المركز المالي الصافي والمبلغ الذي ترغب المنشأة بتحديد على أنه بند محوط يتغيران أيضا بمرور الوقت. وإذا انخفض البند المحوط، فإنه لا بد من تخفيض أداة التحوط. إلا أن المنشآت لا تخفض عادة أداة التحوط من خلال التصرف ببعض المشتقات المشمولة فيها. وبدلاً من ذلك، تعدل المنشآت أداة التحوط من خلال الدخول في مشتقات جديدة ذات محفظة من المخاطر المعادلة.

استنتاج ٢١٥ قرر المجلس السماح بأن تكون أداة التحوط عبارة عن محفظة مشتقات تحتوي على أوضاع معادلة للمخاطر لكلا التحوطات المنفردة وتحوطان المحفظة. وأشار إلى أنه يتم قياس جميع المشتقات المعنية بالقيمة العادلة. وأشار أيضا إلى أن طريقتي تعديل أداة التحوط المذكورتين

* فطر الفقرة ٩٢.

في الفقرة السابقة يمكن أن تحققنا نفس التأثير بشكل جوهري. لذلك وضع المجلس الفقرة ٧٧ لهذا الغرض.

فاعلية التحوط لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

استنتاج ٢١٦ تسأل البعض في ردهم على مسودة العرض ما إذا كان ينبغي تطبيق اختبارات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة. وأشار المجلس إلى أن هدفه من تعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٩ بالنسبة لتحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة هو السماح باستخدام محاسبة تحوط القيمة العادلة بسهولة أكثر، مع الاستمرار في تحقيق مبادئ محاسبة التحوط. وأحد هذه المبادئ هو أن التحوط عالي الفاعلية. وعليه استنتج المجلس أن متطلبات الفاعلية في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ تنطبق بشكل متساو على التحوط المحفظي لمخاطر سعر الفائدة.

استنتاج ٢١٧ وسعى بعض المجاوبين على مسودة العرض إلى إيجاد إرشادات حول كيفية تطبيق اختبارات الفاعلية على تحوط المحفظة. وعلى وجه التحديد، فقد سألوا عن كيفية تطبيق اختبار الفاعلية المستقبلي عندما تقوم المنشأة بشكل دوري "بإعادة موازنة" التحوط (أي تقوم بتعديل مبلغ أداة التحوط لعكس التغيرات في البند المحوط). وقرر المجلس أنه إذا كانت إستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تغيير مبلغ أداة التحوط بشكل دوري لعكس التغيرات في الوضع المحوط، فإن تلك الإستراتيجية تؤثر على تحديد مدة التحوط. وبالتالي، فإن المنشأة تحتاج لأن تثبت أنه من المتوقع أن يكون التحوط عالي الفاعلية فقط خلال الفترة حتى يتم تعديل مبلغ أداة التحوط للمرة التالية. وأشار المجلس إلى أن هذا القرار لا يتعارض مع المتطلب الولد في الفقرة ٧٥ وهو أن "علاقة التحوط لا يمكن تحديدها" فقط لجزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التحوط معلقة". وهذا لأنه يتم تحديد كامل أداة التحوط (وليس فقط بعض من تدفقاتها النقدية، على سبيل المثال، خلال الفترة حتى يتم تعديل التحوط للمرة التالية). ولكن يتم تقسيم الفاعلية المتوقعة من خلال دراسة لتغير في القيمة العادلة لكامل أداة التحوط فقط للفترة حتى يتم تعديلها للمرة التالية.

استنتاج ٢١٨ وكان الموضوع الثالث الذي أثارته رسائل الملاحظات فيما يخص تحوط المحفظة هو ما إذا كان ينبغي تقييم اختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي لجميع الفترات الزمنية بشكل إجمالي أو فردي لكل فترة زمنية. وقرر المجلس أنه يمكن للمنشآت استخدام أي طريقة لتقييم الفاعلية ذات الأثر الرجعي، ولكنه أشار إلى أن الطريقة المختارة تشكل جزءاً من توثيق علاقة التحوط في بداية التحوط وفقاً للفقرة ٨٨(أ) وبالتالي لا يمكن اتخاذ القرار في الوقت الذي يتم فيه القيام باختبار الفاعلية ذات الأثر الرجعي.

التحول إلى محاسبة تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة

استنتاج ٢١٩ أثناء الصياغة النهائية للتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٢٩، درس المجلس ما إذا يمكن توفير إرشادات إضافية للمنشآت الراغبة بتطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة على تحوط المحفظة الذي تم محاسبته سابقاً باستخدام محاسبة تحوط التدفق النقدي. وأشار المجلس إلى أنه يمكن لهذه المنشآت تطبيق الفقرة ١٠١(د) لإلغاء تحديد تحوط التدفق النقدي وإعادة تحديد تحوط قيمة عادلة جديد باستخدام نفس البند المحوط وأداة التحوط وقرر توضيح هذا في إرشادات التطبيق. بالإضافة إلى ذلك، استنتج المجلس أن التوضيح لم يكن مطلوباً بالنسبة

* نظر الفترة تطبيق ١٠٥...

للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ كان قد اشتمل مسبقاً على إرشادات كافية.

بإستنتاج ٢٢٠ درس المجلس أيضاً إمكانية السماح بتحديد تحوط المحفظة بإثر رجعي. ونُشر المجلس أن هذا قد يتعارض مع المبدأ الوارد في الفقرة ٨٨ (أ) والذي يفيد بأنه يوجد في بداية التحوط تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط وبناءً على ذلك، قرر عدم السماح بالتحديد بإثر رجعي.

إلغاء الاختلافات المختارة عن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً

بإستنتاج ٢٢١ درس المجلس فرص إلغاء الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وتتشابه عموماً إرشادات القياس ومحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح مع تلك التي بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. وستقل التحديلات أو تلغي الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في النواحي المدرجة أدناه. إلا أن سيبقى هناك اختلافات في نواح أخرى. على سبيل المثال، تكون مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً أكثر تفصيلاً في العديد من النواحي، لكن ليس جميعها، مما قد يؤدي إلى اختلاف في المحاسبة عندما تطبق المنشأة منهج محاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يكون مسموحاً به بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

عقد بيع أو شراء بند غير مالي

(أ) قرر المجلس اعتبار عقد بيع أو شراء البند غير المالي على أنه مشتقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان البند غير مالي موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد ولم يكن العقد عبارة عن عقد بيع أو شراء "عادي". ويمكن مقارنة هذا المتطلب مع تعريف المشتقة في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٢، والذي يشمل أيضاً عقوداً تكون بنودها ذات الصلة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقد، ومع استثناء النطاق في بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٢ لعمليات البيع والشراء "العادية".

للنطاق: إلتزامات القروض

(ب) قرر المجلس إضافة فقرة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لاستثناء التزامات القروض المحددة التي لا يتم تسويتها على أساس صافي الأرصدة. وكانت مثل هذه القروض ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. وأدى التعديل إلى جعل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

الأرباح والخسائر غير المتحققة من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

(ج) قرر المجلس إلغاء خيار الاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة [معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة ٥٥ (ب)]، وبالتالي يقتضي الاعتراف بهذه الأرباح والخسائر في حقوق الملكية. وينسجم التغيير مع بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥، الذي لا يوفر الخيار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي للاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. ويقتضي بيان معايير المحاسبة المالية ١١٥ الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر غير المتحققة في دخل شامل آخر (وليس في حساب الربح أو الخسارة).

لقيمة العائلة في الأصول النشطة

(د) قرر المجلس تعديل الصياغة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الفقرة "تطبيق ٧١"، لتنص على أن سعر السوق المعلن "هو" أفضل دليل على القيمة العائلة، بدلاً من عبارة أن سعر السوق المعلن يكون "عادة" أفضل دليل على القيمة العائلة. وهذا يماثل بيان معايير المحاسبة المالية ١٠٧ الإفصاحات حول القيمة العائلة للأدوات المالية".

القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة

(هـ) قرر المجلس ضم مطلب معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يقتضي بأن يكون "أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة غير المتداولة في السوق النشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الملحوظة الأخرى في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة تحديد شروط) أو بناء على أسلوب تقييم يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة. وهذا يمثل متطلبات فريق عمل المسائل المستجدة ٢٣. المسائل المرتبطة بحاسبة للحدود المشتقة المحتفظ بها لأغراض المتاجرة والعقد المرتبطة بتجارة الطاقة وأنشطة إدارة المخاطر".

للقروض ذات السعر الثابت منخفضة القيمة: سعر السوق الملاحظ

(و) قرر المجلس السماح بقياس قرض ذو سعر قفلة ثابت انخفضت قيمته باستخدام سعر السوق الملاحظ. ويسمح ببيان معايير المحاسبة المالية ١١٤ بقياس إنخفاض القيمة على أساس سعر السوق الملاحظ للقرض.

عكس خسائر إنخفاض القيمة على الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية

(ز) قرر المجلس أنه إذا اعترفت المنشأة بخسارة إنخفاض القيمة على استثمار في حقوق الملكية متوفر برسم البيع وارتفعت لاحقاً القيمة العادلة للاستثمار، ينبغي الاعتراف بالارتفاع في القيمة العادلة في حقوق الملكية. ويمكن مقارنة هذا مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً والتي لا تسمح بموجبها بالقيود العاكسة لخسائر إنخفاض القيمة.

تحوطات الإلتزامات الثابتة

(ح) يقتضي المجلس أن يتم معاملة تحوطات الإلتزامات الثابتة على أنها تحوطات للقيمة العادلة وليس كتحوطات للتدفق النقدي، كما كان مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي (باستثناء مخاطر العملة الأجنبية عندما يكون من الممكن تحديد التحوط على أنه تحوط للقيمة العادلة أو تحوط للتدفق النقدي). ويجعل هذا التغيير معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أقرب إلى بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣.

تعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ

(ط) لا يسمح بتعديلات الأساس على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ بموجب بيان معايير المحاسبة المالية ١٣٣. كما يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنفع أيضاً تعديلات الأساس هذه.

تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ

(ي) قرر المجلس السماح للمنشآت بتطبيق تعديلات الأساس على الأصول غير المالية أو الإلتزامات غير المالية الناتجة من تحوطات معاملات التنبؤ. وبالرغم من أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً تمنع تعديلات الأساس، غير أن السماح باختيار معين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتيح للمنشآت تلبية متطلبات مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً.

ملخص التغييرات لمسودة العرض

إستنتاج ٢٢٢ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن فقرات مسودة العرض:

النطاق

(أ) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض بأن الإلتزامات التي لا يمكن تسويتها على أساس صفائي الأرصدة والتي لا يتم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة يتم استثنائها من نطاق المعيار. إلا أن المعيار يقتضي الإعتراف بشكل أولي بالتزام تمديد القرض بسعر فائدة دون سعر السوق بالقيمة العادلة، وقياسه لاحقاً بالقيمة الأعلى مما يلي (١) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (٢) المبلغ المعترف به أولاً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء للتركيبي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

(ب) يتبنى المعيار الإقتراح الوارد في مسودة العرض الذي يفيد بالإعتراف بالضمانات المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة، ولكنه يوضح أنه يتم لاحقاً قياسها بالقيمة الأعلى مما يلي (أ) المبلغ المحدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (ب) المبلغ المعترف به أولاً مطروحاً منه، حيثما كان ملائماً، الإطفاء للتركيبي المعترف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨.

التعريفات

(ج) يعدل المعيار تعريف "القروض والذمم المدينة المنشأة" إلى "القروض والذمم المدينة". وبموجب التعريف الجديد، يسمح للمنشأة بتصنيف القروض المشتراة التي يتم تسعيرها في السوق للنشاط على أنها قروض وذمم مدينة.

(د) يعدل المعيار تعريف تكاليف المعاملة في مسودة العرض ليشمل التكاليف الداخلية، شريطة أن تكون متزايدة ومنسوبة مباشرة إلى عملية شراء أو إصدار أو للتصرف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي.

(هـ) يعدل المعيار تعريف سعر الفائدة الفعلي المقترح في مسودة العرض بحيث يتم حساب سعر الفائدة الفعلي باستخدام التدفقات النقدية المفردة لجميع الأدوات. وهناك استثناء لتلك الحالات النادرة يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية بشكل موثوق، عندما يقتضي المعيار استخدام التدفقات النقدية المتأقية خلال العمر التعاقدية للإداة. ويقتضي المعيار أيضاً أنه عند محاسبة للتغير في التقديرات، تقوم المنشأة بتعديل المبلغ المسجل للأداة في فترة التغير مع الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة في حساب الربح أو الخسارة. ولحساب المبلغ المسجل الجديد، تقوم المنشأة بخصم التدفقات النقدية المفردة المنقحة بسعر الفائدة الفعلي الأصلي.

إلغاء الإعتراف بالأصل المالي

(و) فقرحت مسودة العرض بأن تستمر المنشأة بالإعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في ذلك الأصل. وبالتالي، تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل المالي فقط إذا لم يكن لديها أي مشاركة مستمرة في ذلك الأصل. ويستخدم المعيار مفاهيم السيطرة ومخاطر ومكافآت الملكية لتحديد ما إذا يتم، وإلى أي حد يتم، إلغاء الإعتراف بالأصل المالي. وينطبق منهج المشاركة المستمرة فقط إذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس بشكل جوهري جميع، مخاطر ومكافآت الملكية واحتفظت كذلك بالسيطرة (انظر أيضاً (ط) لئداء).

(ز) وخلافاً لمسودة العرض، يوضح المعيار متى ينبغي دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير. ويقضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بجزء من أصل مالي كبير إذا، فقط إذا، كان الجزء واحد مما يلي:

- تنفقت نفقة محددة بشكل خاص فقط من الأصل المالي؛
- حصة تناسبية كاملة فقط من التنفقات النفقة من الأصل المالي؛ أو
- حصة تناسبية كاملة فقط من التنفقات النفقة المحددة بشكل خاص من الأصل المالي.

وفي جميع الحالات الأخرى، يقضي المعيار دراسة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

(ح) ابقى المجلس على الشروط المقترحة في مسودة العرض بالنسبة لترتيبات الضمان التمريري، والتي تحتفظ بموجبها المنشأة بالحقوق التعاقدية لاستلام التنفقات النفقة من الأصل المالي، لكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع تلك التنفقات النفقة إلى واحدة أو أكثر من المنشآت. ولكن بسبب اللبس حول معنى مصطلح ترتيبات الضمان التمريري، فإن المعيار لا يستخدم هذا المصطلح.

(ط) يقضي المعيار أن تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا قامت بنقل جميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهرى. وإذا احتفظت المنشأة بجميع المخاطر والمكافآت بشكل جوهرى، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول. وإذا قامت بنقل جميع هذه المخاطر والمكافآت بشكل جوهرى، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول. وإذا لم تقم المنشأة بنقل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهرى، فإنها تقيم ما إذا قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا كانت قد احتفظت بالسيطرة، يقضي المعيار استمرار المنشأة بالإعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المنقول. وإذا لم تحتفظ بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المنقول.

(ي) يوفر المعيار إرشادات حول كيفية تقييم مفاهيم المخاطر والمكافآت والسيطرة لأغراض إلغاء الإعتراف.

القياس

(ك) يتبنى المعيار الخيار المقترح في مسودة العرض بأن يتم السماح بتحديد أي أصل مالي أو التزام مالي عند الإعتراف الأولي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة، مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة، إلا أن المعيار يوضح أن القيمة العادلة للإلتزامات ذات خصائص الطلب، مثل الودائع تحت الطلب، ليست أقل من المبلغ الذي يستحق دفعه عند الطلب المخصص من أول تاريخ يمكن فيه أن يُطلب دفع المبلغ.

(ل) يتبنى المعيار الاقتراح في مسودة العرض بأنه ينبغي استخدام الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة لتحديد القيمة العادلة المفضلة على أساليب التقييم الأخرى. ويضيف المعيار إرشادات بأنه إذا تم الإعلان عن معدل معين، (بدلاً من سعر معين)، فإن هذه المعدلات المعلنة تُستخدم كمداخل في أساليب التقييم لتحديد القيمة العادلة. ويوضح المعيار أيضاً أنه إذا كانت المنشأة تعمل في أكثر من سوق نشط واحد، فإنها تستخدم السعر الذي يمكن أن تحصل به المعاملة في تاريخ الميزانية العمومية في نفس الأداة (أي بدون تعديل أو

(إعادة تحديد شروط) في السوق للنشاط الأكثر جدوى الذي يمكن للمنشأة الوصول إليه مباشرة.

(م) يبسط المعيار التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في سوق غير نشط بحيث لا تكون لمعاملات السوق الحديثة الأولوية على أساليب التقييم. بل عندما لا يكون هناك سعر في السوق للنشاط، يتم استخدام أسلوب التقييم. وتتضمن أساليب التقييم هذه استخدام معاملات السوق الحديثة على أساس تجاري.

(ن) ويوضح المعيار أيضا أن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي بالأداة المالية غير المعلن عنها في السوق للنشاط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة من خلال معاملات السوق الملحوظة الأخرى أو إذا كانت القيمة العادلة مبنية على أساس أسلوب تقييم تتضمن متغيراته فقط بيانات من أسواق مرئية.

إنخفاض قيمة الأصول المالية

(س) يوضح المعيار أنه يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة فقط عند تكديدها. ويلغي المعيار بعض الإرشادات المفصلة في مسودة العرض، وتحديداً، المثال حول كيفية حساب معدل الخصم بهدف قياس انخفاض القيمة في مجموعة من الأصول المالية.

(ع) اقترحت مسودة العرض أنه لا يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة. ويقضي المعيار بالنسبة لأدوات الدين المتوفرة برسم البيع، أن يتم عكس خسارة انخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة ويكون من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي يحدث يحصل بعد الاعتراف بالخسارة. ولا يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في أدوات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع من خلال الربح أو الخسارة، أي أنه يتم الاعتراف بأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

محاسبة التحوط

(ف) يقتضي المعيار أنه عندما تحصل بالفعل معاملة تتبؤ محوطة وينتج عن ذلك الاعتراف بالأصل المالي أو الالتزام المالي، فإن الأرباح أو الخسائر المؤجلة في حقوق الملكية لا تعدل المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام (أي أنه يُمنع تعديل الأساس)، ولكنها تبقى في حقوق الملكية ويتم الاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة بما ينسجم مع الاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل أو الالتزام. وبالنسبة لتحوطات معاملات التنبؤ التي سينتج عنها الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، فإن المنشأة خيار تطبيق تعديل الأساس أو الاحتفاظ بالأرباح أو خسائر التحوط في حقوق الملكية والاعتراف بها في حساب الربح أو الخسارة عندما يؤثر الأصل أو الالتزام على حساب الربح أو الخسارة.

(ص) اقترحت مسودة العرض معاملة تحوطات الالتزامات الثابتة على أنها تحوطات القيمة العادلة (بدلاً من معاملتها على أنها تحوطات التنفق النقدي). ويبنى المعيار هذا المتطلب لكنه يوضح أنه يمكن محاسبة تحوط مخاطر العملة الأجنبية للالتزام الثابت إما على أنه تحوط القيمة العادلة أو تحوط للتنفق النقدي.

الانتقال

(ق) يبنّي المعيار المنقح الإقرار بالولاء في مسودة العرض أنه يسمح للمنشأة، عند الانتقال، تحديد أصولاً مالياً أو التزاماً مالياً معترف به سابقاً على أنه أصل مالي أو التزام مالي.

بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنه متوفر برسم البيع. غير أنه قد تسم إضافة مطلب إيصاح إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لتوفير معلومات حول القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة في كل فئة والتصنيف والمبلغ المسجل في البيانات المالية السابقة.

(ز) اقترحت مسودة العرض أن يتم تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنقح بأثر رجعي على الأصول المالية التي يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأصلي. ويتقضي المعيار التطبيق بأثر مستقبلي، وبالتحديد للمنشآت التي لا تعترف بتلك الأصول التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب المعيار الأصلي، ولكنها تسمح بالتطبيق بأثر رجعي من تاريخ اختيار المنشأة، شريطة أن تكون المعلومات المطلوبة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الأصول والإلتزامات التي تم إلغاء الإعتراف بها نتيجة المعاملات السابقة قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة الأولية لتلك المعاملات.

(ش) اقترحت مسودة العرض وتطلب المعيار المعدل في الأصل لتطبيق بأثر رجعي لمتطلبات الإعتراف بالمكسب أو الخسارة لـ "اليوم الأول" في الفقرة ٧٦، وبعد صدور المعيار المعدل أثر المشاركون الإهتمام بأن التطبيق بأثر رجعي سيخرج عن متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية، وسيكون التطبيق صعباً ومكلفاً وقد يتطلب إفتراضات شخصية بشأن ماذا تمت وملاحظته، وماذا لم تتم ملاحظته، وإستجابة لهذه الإهتمامات قرر المجلس:

(١) السماح للمنشآت تطبيق المتطلبات في الجملة الأخيرة من الفقرة ٧٦ بأية طريقة من الطرق التالية:

- بأثر رجعي، حينما تطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في السابق.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ٢٥ أكتوبر ٢٠٠٢، وهو تاريخ النفاذ لمتطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام الأمريكية المعدلة.
- بأثر مستقبلي على المعاملات التي تم الدخول بها بعد ١ يناير ٢٠٠٤، وهو تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للعديد من المنشآت.

(٢) إيضاح أنه يجب الإعتراف بمكسب أو خسارة بعد الإعتراف الأولي فقط إلى المدى الذي تنشأ به من تغير عامل (بما في ذلك الوقت) على المشاركين أخذه في الإعتبار عند تحديد السعر، وقد طلب بعض الأعضاء من المجلس إيضاح أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت أسلوب مناسب للإعتراف بالفرق بين سعر معاملة (يستخدم كقيمة عادلة حسب الفقرة ٧٦) وتقييم تم في وقت المعاملة التي لم تكن مبنية فقط على بيانات من الأسواق التي لم تكن ملاحظتها، وقد قرر المجلس عدم إجراء ذلك، وتوصل إلى أنه بالرغم من أن الإطفاء بطريقة القسط الثابت قد يكون أسلوباً مناسباً في بعض الحالات فإنه ليس مناسباً في أحيان أخرى.

الآراء المعارضة

اعتراض أنتوني تي. كوب، جيمس. جيه. ليسرنج، وارن. جيه. ملكجريجور على
موضوع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في كانون الأول ٢٠٠٢

١ آراء اعترض السادة كوب و ليسرنج و ملكجريجور على موضوع هذا المعيار.

٢ آراء اعترض السيد ليسرنج لعدم موافقته على الاستنتاجات المتعلقة بإلغاء الاعتراف، وانخفاض قيمة أصول محددة، وإعتماد محاسبة تحوط تعديل الأسس في ظروف محددة.

٣ آراء يقتضي المعيار في الفقرتين ٣٠ و ٣١ أنه ينبغي الاعتراف بالإلتزام لقاء المقابل المستلم إلى حد المشاركة المستمرة للمنشأة في الأصل. ويعتقد السيد ليسرنج أن نتيجة تلك المحاسبة هي الاعتراف بأصول تخفّف في تلبية تعريف الأصول وتسجيل إلتزامات تخفّف في تلبية تعريف الإلتزامات. وزيادة على ذلك، يخفّف المعيار في الاعتراف بال عقود الأجلة وخيارات البيع أو الشراء والضمانات التي يتم إنشاؤها، ولكنه يسجل بدلا من ذلك "فترضا" مفترضا نتيجة الحقوق والإلتزامات التي توجد بها تلك العقود. وهناك نتائج أخرى لمنهج المشاركة المستمرة تم تبنيها. فبالنسبة للناقلين، ينتج عنه محاسبة مختلفة جدا من قبل منشأتين عندما يكون لهما حقوق وإلتزامات تعاقدية مطابقة فقط لأن أحد المنشأتين قد امتلكت ذات مرة الأصل المالي المنقول. بالإضافة إلى ذلك، لا يتم محاسبة "الإقتراض" الذي يتم الاعتراف به مثل القروض الأخرى، وبالتالي لا يمكن تسجيل مصروف فائدة. وبالفعل يقتضي تنفيذ المنهج المقترح لتجاوز المحدد عن معايير القياس والعرض المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى التي لا تنشأ من معاملات إلغاء الاعتراف. على سبيل المثال، لا يتم محاسبة المشتكات التي توجد بها معاملات إلغاء الاعتراف بالقيمة العادلة. وبالنسبة للمنقول إليهم، يقتضي المنهج أيضا تجاوز متطلبات الاعتراف والقياس المطبقة على الأدوات المالية المشابهة الأخرى. وإذا تم شراء أداة معينة في معاملة النقل لا تحقق معايير إلغاء الاعتراف، فإن المنقول إليه يعترف بها ويقيسها بشكل مختلف عن الأداة التي يتم شروها من نفس الطرف المقابل بشكل منفصل.

٤ آراء ويعترض السيد ليسرنج أيضا على المتطلب الوارد في الفقرة ٦٤ الذي يقتضي بضم الأصل الذي اعتبر منفردا بأنه غير منخفض القيمة في محفظة من الأصول المشابهة من أجل تقييم محفظة إضاقي لإنخفاض القيمة. وما أن يُعتبر الأصل غير منخفض القيمة، فإن مسألة ما إذا تملك المنشأة واحدا أو أكثر من الأصول المشابهة لا يكون أمرا ذو صلة حيث أن تلك الأصول لا يكون لها أي مدلولات على ما إذا كان الأصل الذي تم دراسته بشكل منفرد لإنخفاض القيمة لتخفيض أو لا تخفيض قيمته. وينتج عن هذه المحاسبة إمكانية أن تملك كل منشأة ٥٠% من القرض الواحد. ويمكن أن تستجك المنشأتان أنه لم تتخفيض قيمة القرض. ولكن إذا كان لدى إحدى المنشأتين قروض أخرى مشابهة، فإنه يسمح لها بالاعتراف بإنخفاض القيمة فيما يتعلق بالقرض في حين لا يسمح للمنشأة الأخرى بذلك. ومن غير المقبول محاسبة المخاطر المطابقة بطرق مختلفة. ويرى السيد ليسرنج أن الآراء الواردة في الفقرة "بستنتاج" ١١٥ مقبلة.

٥ آراء ويعترض السيد ليسرنج أيضا على الفقرة ٩٨ التي تسمح ولكن لا تقتضي تعديل الأسس لتحوطات معاملات التتبع التي ينتج عنها الاعتراف بأصول أو إلتزامات غير مالية. وينتج عن هذه المحاسبة دائما تعديل الأصل أو الإلتزام المسجل في تاريخ الاعتراف الأولي بعيدا عن قيمته العادلة. وهي تسجل أيضا أصلا معينا، إذا تم اختيار تعديل الأسس، بمبلغ غير تكلفته كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" وكما هو مبين أيضا في الفقرة ١٦ من

ذلك المعيار. وإذا كان سيتم اعتبار المشتقة على أنها جزء من تكلفة شراء الأصل، لا ينبغي أن تكون محاسبة التحوط في هذه الظروف انتقائية لتتسم مع مشروع التحسينات الذي يهدف بكل وضوح إلى التقليل من البديل. وعدم القدرة على المقارنة التي تنشأ من هذا البديل هي أمر غير مرغوب وغير ضروري.

٦. ويطرح السيد ليسرنج أيضاً على إرشادات التطبيق في الفقرة ٧١ وخصوصاً الاستنتاج الوارد في الفقرة "استنتاج ٩٨". فهو لا يعتقد أنه ينبغي على المنشأة التي تقوم بإنشاء عقد مافي سوق معين قياس القيمة العادلة للعقد بالرجوع إلى سوق آخر لم تحصل فيه المعاملة. وإذا تغيرت الأسعار في سوق التعامل، فإنه ينبغي الاعتراف بذلك التغير في الأسعار عندما يحدث لاحقاً قياس القيمة العادلة للعقد. ولكن هناك العديد من المدلولات الضمنية فيما يخص التبدل بين الأسواق عند قياس القيمة العادلة لم يتطرق المجلس إليها بعد. ويرى السيد ليسرنج أنه لا ينبغي الاعتراف بالأرباح أو الخسائر على أساس حقيقة أن المعاملة يمكن أن تحدث في سوق مختلف.

٧. ويطرح السيد كوب على الفقرة ٦٤ ويتفق مع تحليل السيد ليسرنج واستنتاجه حول انخفاض قيمة القرض كما هو محدد في الفقرة ٤. ويرى أنه من غير المألوف أن يتم لاحقاً محاسبة القرض الذي تم تحديده على أنه لم تنخفض قيمته بعد تحليل دقيق كما لو أنه انخفضت قيمته عند شمله في المحفظة.

٨. ويطرح السيد كوب أيضاً على الفقرة ٩٨، وخصوصاً قرار المجلس السماح بحرية استخدام أو عدم استخدام تعديل الأساس عند محاسبة تحوطات معاملات التتبع التي تؤدي إلى الاعتراف بأصول غير مالية أو التزامات غير مالية. ومن وجهة نظره، ومن بين الخيارات الثلاثة المتاحة أمام المجلس - وهي الاحتفاظ بالمطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ باستخدام تعديل الأساس، أو منع تعديل الأساس كما هو مقترح في مسودة العرض الصادرة في حزيران ٢٠٠٢، أو توفير حرية الاختيار - اختار المجلس أسوأ خيار. ويعتقد السيد كوب أن أفضل منهج هو منع تعديل الأساس، كما هو مقترح في مسودة العرض، لأن تعديلات الأساس، في رايه، تؤدي إلى الاعتراف بالأصول والالتزامات بمبالغ غير ملائمة.

٩. ويعتقد السيد كوب أن زيادة عدد الخيارات في المعيار الدولية هو سياسة سيئة. ومن المحتمل أن يؤدي قرار المجلس إلى اختلافات رئيسية بين المنشآت التي تنتقي خياراً معيناً والمنشآت التي تنتقي خياراً آخر. كما أن هذا الافتقار إلى قابلية المقارنة سيؤثر بشكل سلبي على قدرة المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

١٠. إضافة إلى ذلك، يشير السيد كوب إلى أنه بإمكان المنشآت المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية أن تختار عدم تبني تعديل الأساس من أجل تفادي اختلاف مطبق كبير مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً. ويعتقد السيد كوب أن زيادة الاختلافات بين المنشآت الملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تكون مسجلة في الولايات المتحدة والمنشآت التي ليست كذلك هو أمر غير مرغوب.

أراء ١١ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ٩٨، ويتفق مع تحليل كل من السيد كوب والسيد إيسنبرج واستنتاجاتهما كما هو مبين أعلاه في الفقرات "أراء ٥" و"أراء ٨" أراء ١٠.

أراء ١٢ يعترض السيد ماكجريجور أيضاً على هذا المعيار لأنه لا يوافق على الاستنتاجات المتعلقة بإنخفاض قيمة أصول معينة.

أراء ١٣ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرتين ٦٧ و ٦٩، اللتان تتناولان انخفاض قيمة استثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع. وتتضمن هذه الفقرات الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة من هذه الأصول في حساب الربح أو الخسارة عندما يكون هناك دليل موضوعي على انخفاض قيمة الأصل. ولا ينبغي عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها سابقاً من خلال حساب الربح أو الخسارة عندما تزداد القيمة العادلة للأصول. ويشير السيد ماكجريجور إلى أن أسباب المجلس وراء منع القيود العاكسة من خلال الربح أو الخسارة لاستثمارات حقوق الملكية المتوفرة برسم البيع لتي انخفضت قيمتها سابقاً، المبينة في الفقرة "استنتاج ١٣٠" من أساس الاستنتاجات، هي أنه لم يتمكن من إيجاد طريقة مقبولة لتمييز القيود العاكسة لخسائر انخفاض القيمة عن الزيادات الأخرى في القيمة العادلة. وهو يوافق على هذه الأسباب لكنه يعتقد أنها تنطبق بشكل متساو على الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في المقام الأول. ويعتقد السيد ماكجريجور أن السمة الذاتية الهامة المرتبطة بتقييم ما إذا يمثل انخفاض القيمة العادلة تخفيضاً للقيمة (وبالتالي ينبغي الاعتراف به في حساب الربح أو الخسارة) أو تنقص آخر في القيمة (وينبغي الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية) سيؤدي في أفضل الأحوال إلى نقص في قابلية المقارنة ضمن المنشأة مع مرور الوقت وبين المنشآت، وستتيح في أسوأ الأحوال فرصة للمنشآت لإدارة الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها.

أراء ١٤ يعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة للأصول المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع في حساب الربح أو الخسارة. إلا أن مثل هذا التفسير الرئيسي في المعيار سيحتاج لأن يخضع لكامل إجراءات المجلس. وهو يعتقد أنه من أجل التظلم على المخاوف المعبر عنها في الفقرة "أراء ١٣" في هذا الوقت بالنسبة لاستثمارات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، ينبغي أن يقتضي المعيار الاعتراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة التي ما دون التكلفة في حساب الربح أو الخسارة على أنها عمليات انخفاض في القيمة وقيود عاكسة لعمليات انخفاض القيمة والاعتراف بجميع التغيرات في القيمة التي ما فوق التكلفة في حقوق الملكية. ويعامل هذا المنهج جميع التغيرات في القيمة بنفس الأسلوب، مهما كان سببها. ويتم إلغاء مشكلة التمييز بين خسارة انخفاض القيمة والنقص الآخر في القيمة (وتحديد ما إذا كان هناك انخفاض قيمة في المقام الأول) لأنه لم يعد يوجد أية سمة شخصية ذات علاقة. بالإضافة إلى ذلك، ينسجم المنهج مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة".

أراء ١٥ يعترض السيد ماكجريجور على الفقرة ١٠٦ من المعيار وعلى التعديلات المترتبة على الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للسروة الأولى". وتتضمن الفقرة ١٠٦ من المنشآت تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر مستقبلي على الأصول المالية. وتتضمن الفقرة ٢٧ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ من المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف في معيار المحاسبة الدولي ٢٩ (كما هو منفتح عام ٢٠٠٣) بأثر مستقبلي على الأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشقة. ويعتقد السيد ماكجريجور أنه ينبغي على المنشآت المطبقة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ القائمة تطبيق أحكام إلغاء الاعتراف بأثر رجعي على الأصول المالية، وأنه ينبغي على المنشآت التي تتبنى للمرة الأولى

المعايير الدولية تطبيق أحكام إلغاء الإعتراف في معيار المحاسبة الدولية ٣٩ بلثر رجعي على جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية. كما أيدى السيد ماكجريجور قلقه من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولية ٣٩ الأصلي من قبل المنشآت التي كانت خاضعة له، والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولية ٣٩ المنقح. كما أيدى أيضا قلقه أيضا من إمكانية إلغاء الإعتراف بالأصول المالية والإلتزامات المالية غير المشقة من قبل المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما السابقة والتي من الممكن أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولية ٣٩ المنقح. ومن الممكن أن تكون هذه المبالغ مهمة في العديد من الحالات. وسيؤدي عدم طلب الإعتراف بهذه المبالغ إلى خسارة معلومات ملائمة كما سيضعف من قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

اعتراض جون. تي. سميث على موضوع إصدار التحليلات في آذار ٢٠٠٤ على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ حول محاسبة تحوط القيمة العادلة وللحقوق المحفظي لمخاطر سعر الفائدة

١٤٤٤
يعترض السيد سميث على هذه التعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، فيما يخص محاسبة تحوط القيمة العادلة للتحوط للمخاطر سعر الفائدة. وهو يتفق مع هدف إيجاد حل تحوط شامل يقلل من مطالب الأنظمة دون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية المرتبطة بالأدوات المشتقة ونشطة التحوط. إلا أن السيد سميث يعتقد أن دعم بعض المجاوبين لهذه التعديلات واستمادهم لقبول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متركز أكثر على الحد الذي تقلل فيه التعديلات من الإعراف بحالة عدم الفاعلية، والتقلب في الأرباح أو الخسائر، والتقلب في حقوق الملكية، أكثر مما يركز على ما إذا تقلل هذه التعديلات من مطالب الأنظمة دون تقويض مبادئ المحاسبة الأساسية.

٢٤٥
يعتقد السيد سميت أن بعض القرارات التي تم اتخاذها أثناء مناقشات المجلس تؤدي إلى منح في محاسبة تحوط المحفظة لا يحقق الهدف الأصلي الذي يتمثل بالتحديد في نتيجة مكافئة بشكل جوهري لتحديد أصل أو التزام منفرد على أنه بند تحوط. ويدرك السيد سميت أن بعض المجاوبين لن يقبلوا معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ما لم يقدم المجلس بديلا آخرًا يقلل من التقلبات المبلغ عنها. كما يعتقد أن التعديلات تتجاوز الهدف المقصود منها. وعلى وجه التحديد، يرى أنه من الممكن تطبيق سمات هذه التعديلات للتخفيف من حالة عدم الفاعلية وتحقيق نتيجة مكافئة بشكل جوهري للطرق الأخرى في قياس حالة عدم الفاعلية التي قام المجلس بدراستها أثناء صياغة مسودة العرض. وقد رفض المجلس تلك الطرق لأنها لم تقتضي اعتراف فوريا بكامل حالة عدم الفاعلية. ويعتقد السيد سميت أيضا أنه يمكن استخدام تلك السمات لإدرة الأرباح.

المثال التوضيحي

يرافق هذا المثال معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكنه ليس جزء منه.

الحقائق

مثال ١ في ١ كانون الثاني ٢٠١٢، تحدد المنشأة (أ) محفظة تتألف من أصول والإتزامات ترغب بتحويلها مخاطر سعر فائتها. وتشمل الإلتزامات الإلتزامات الودائع برسم الطلب التي يمكن أن يسحبها المودع في أي وقت بنود إشعار. وتعتبر المنشأة، لأغراض إدارة المخاطر، جميع البنود في المحفظة على أنها بنود ذات سعر ثابت.

مثال ٢ تقوم المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، بتحليل الأصول والإلتزامات في المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة. وتستخدم المنشأة فترات زمنية شهرية وتقوم بجنولة البنود للسنوات الخمس القادمة (أي أن لديها ٦٠ فترة زمنية شهرية منفصلة).^{*} والأصول التي في المحفظة هي أصول تستحق الدفع مسبقاً تقوم المنشأة (أ) بتخصيصها إلى فترات زمنية على أساس تواريخ الدفع الميسق المتوقعة، من خلال تخصيص نسبة مئوية من جميع الأصول، بدلاً من البنود المفردة، في كل فترة زمنية. وتشمل المحفظة أيضاً الإلتزامات برسم الطلب تتوقع المنشأة أن تسدها، على أساس المحفظة، بين شهر واحد وخمس سنوات، ويتم جنولتها، لأغراض إدارة المخاطر، إلى فترات زمنية بناءً على هذا الأساس. وعلى أساس هذا التحليل، تحدد المنشأة (أ) المبلغ الذي ترغب بتحويله في كل فترة زمنية.

مثال ٣ يتناول هذا المثال فقط الفترة الزمنية لإعادة التسعير التي تنتهي خلال مدة ثلاثة أشهر، أي الفترة الزمنية التي تستحق في ٣١ آذار ٢٠١٢ (من الممكن تطبيق إجراء مماثل لكل من الفترات الزمنية الأخرى البالغ عددها ٥٩). وقامت المنشأة (أ) بجدولة أصول بقيمة ١٠٠ مليون وحدة عملة والإتزامات بقيمة ٨٠ مليون وحدة عملة في هذه الفترة الزمنية. ويستحق دفع جميع الإلتزامات عند الطلب.

مثال ٤ تكرر المنشأة (أ)، لأغراض إدارة المخاطر، تحويل المركز المالي الصافي بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وتدخل وفقاً لذلك في مبادلة سعر فائدة^١ في ١ كانون الثاني ٢٠١٢ لدفع سعر ثابت واستلام سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، مع مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة وعمر ثابت مدته ثلاثة أشهر.

مثال ٥ يقدم هذا المثال الإقرارات المبسطة التالية:

- (أ) تساوي القيمة على الجانب التثبيت من عملية المبادلة الصيغة الثابتة على الأصل؛
(ب) تصبح الصيغة على الجانب التثبيت من عملية المبادلة مستحقة الدفع في نفس تواريخ دفعات الفائدة على الأصل؛ و
(ج) تكون الفائدة على الجانب المتغير من عملية المبادلة هي المعدل السابق لسعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ونتيجة لذلك، ينشأ كامل التغير في القيمة المعادلة للمبادلة من الجانب التثبيت فقط، لأن الجانب المتغير ليس معرضاً للتغيرات في القيمة المعادلة بسبب التغيرات في أسعار الفائدة.

^{*} تم في هذا المثال جدولة التكتفات النقدية الخاصة بالمبلغ الأصلي إلى فترات زمنية ولكن تم شمل التكتفات النقدية للفائدة ذات العلاقة عند حساب التغير في القيمة المعادلة للبنود المحوطة. ومن الممكن استخدام طرق أخرى لجدولة الأصل والإلتزامات. ونتم أيضاً في هذا المثال استخدام فترات زمنية شهرية لإعادة التسعير. ويمكن للمنشأة أن تختار فترات زمنية أطول أو أقصر.

^١ ستحدد المثال المبادلة على أنها أداة تحويل. ويمكن للمنشأة أن تستخدم اتفاقيات السعر الأجل أو مشتقات أخرى على أنها أدوات تحويل.

وفي الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه الافتراضات، سينشأ المزيد من عدم القاطعية. (يمكن إلغاء عدم القاطعية الناشئة من البند (أ) من خلال تحديد جزء من التكاليف النقدية على الأصل والمكافئة للجانب الثابت من صلية المبادلة على أنها بند محوط).

مثال ٦ يفترض أيضاً أن المنشأة (أ) تقوم باختبار القاطعية بشكل شهري.

مثال ٧ تكون القيمة العادلة لأصل مكافئ غير مستحق الدفع مسبقاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة، مع تجاهل التغيرات في القيمة غير المنسوبة إلى التحركات في أسعار الفائدة، في فترات مختلفة خلال فترة التحوط كما يلي:

١ كانون الثاني ١×٢٠	٣١ كانون الثاني ١×٢٠	١ شباط ١×٢٠	٢٨ شباط ١×٢٠	٣١ آذار ١×٢٠
٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٤٧٤٠٨	٢٠٠٤٧٤٠٨	٢٠٠٢٣٧٩٥	صفر
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)				

مثال ٨ تكون القيمة العادلة للمبادلة في فترات مختلفة خلال فترة التحوط هي كما يلي:

١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠
صفر	(٤٧٤٠٨)	(٤٧٤٠٨)	(٢٣٧٩٥)	صفر
القيمة العادلة (الأصل) (وحدة عملة)				

المعاملة المحاسبية

مثال ٩ في ١ كانون الثاني ١×٢٠، تحدد المنشأة (أ) مبلغاً بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول على أنه بند محوط في فترة الثلاثة أشهر. وتحدد التغير في قيمة البند المحوط (أي ٢٠ مليون وحدة عملة من الأصول) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنك لندن على أنها مخاطر محوطة. كما تمثل المنشأة لمتطلبات التحديد الأخرى المبينة في الفقرتين ٨٨ (د) وتطبيق ١١٩ من المعيار.

مثال ١٠ تحدد المنشأة (أ) مبادلة سعر الفائدة المذكورة في الفقرة "مثال ٤" على أنها أداة تحوط.

نهاية الشهر الأول (٣١ كانون الثاني ١×٢٠)

مثال ١١ في ٣١ كانون الثاني ١×٢٠ (نهاية الشهر الأول) عندما تقوم المنشأة باختبار القاطعية، ينخفض سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن. وبناءً على تاريخ الدفع المسبق، تقدر المنشأة (أ)، كنتيجة، أن الدفعات المسبقة ستحصل بشكل أسرع من تلك المقدرة سابقاً. ونتيجة لذلك فإنها تعيد تقدير مبلغ الأصول المجدولة في هذه الفترة الزمنية (باستثناء الأصول الجديدة التي يتم إنشاؤها خلال الشهر) بقيمة ٩٦ مليون وحدة عملة.

مثال ١٢ تكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المحددة ذات مبلغ أصلي مفترض بقيمة ٢٠ مليون وحدة عملة هي (٤٧٤٠٨ وحدة عملة) (المبادلة تعتبر إلتزاماً).

مثال ١٣ تقوم المنشأة (أ) بحساب التغير في القيمة العادلة للبند المحوط، لأخذة بالإعتبار التغير في المدفوعات المسبقة المقدرة، كما يلي:

(أ) أولاً، تقوم بحساب النسبة المئوية للتقدير الأولي للأصول في الفترة الزمنية التي تم تحوطها. والنسبة هي ٢٠% (٢٠ مليون وحدة عملة / ١٠٠ مليون وحدة عملة).

- (ب) ثانياً، تقوم بتطبيق هذه النسبة المئوية (٢٠%) على تقديرها المنفح للمبلغ في تلك الفترة الزمنية (٩٦ مليون وحدة عملة) لحساب المبلغ الذي يتركز للبند المحوط على تقديره المنفح. وهذا المبلغ هو ١٩,٢ مليون وحدة عملة.
- (ج) ثالثاً، تقوم بحساب التغير في القيمة العادلة لهذا التقدير المنفح للبند المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة) الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروف بين بنوك لندن. وهو بقيمة ٤٥,٥١١ وحدة عملة (٤٧٤,٠٨ × ١٩,٢ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

مثال ١٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة الزمنية:

منه النقد	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة
له بيان الدخل (دخل الفائدة)	١٧٢,٠٩٧ وحدة عملة

للإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (١٩,٢ مليون وحدة عملة).

منه	بيان الدخل (مصرف الفائدة)	١٧٩٢٦٨ وحدة عملة
له	بيان الدخل (دخل الفائدة)	١٧٩٢٦٨ وحدة عملة
له	النقد	صفر

للإعتراف بالفائدة المستلمة والمنفوعة على المبادلة المحددة على أنها أداة تحوط.

منه	بيان الدخل (الخسارة)	٤٧٤,٠٨ وحدة عملة
له	الإلتزام المشتق	٤٧٤,٠٨ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبادلة.

منه	بند السطر المنفصل في الميزانية	٤٥٥١١ وحدة عملة
له	بيان الدخل (الربح)	٤٥٥١١ وحدة عملة

للإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمبلغ المحوط.

(أ) لا يبين هذا المثال كيفية حساب مبالغ دخل الفائدة ومصرف الفائدة.

مثال ١٥ تكون النتيجة الصافية للربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصرف الفائدة) هي الإعتراف بخسارة قيمتها (١٨٩٧ وحدة عملة). وهذا يمثل حالة عدم الفاعلية في علاقة التحوط التي تنشأ من التغير في تواريخ الدفع المسبق المقدرة.

بداية الشهر الثاني

مثال ١٦ في ١ شباط ١٢٠٠، يبيع المنشأة (أ) جزء من الأصول في فترات زمنية مختلفة. وتحسب المنشأة (أ) أنها قد باعت ٨ ٪ من إجمالي محفظة الأصول. ولأنه قد تم تخصيص الأصول في فترات زمنية من خلال تخصيص نسبة مئوية من الأصول (بدلاً من الأصول المفردة) في كل فترة زمنية، فإن المنشأة (أ) تحدد أنها لا تستطيع التأكيد في أي فترة زمنية محددة تم جدولة الأصول المباعة. وبالتالي فإنها تستخدم أسس منطقياً ومنظماً للتخصيص. وبناءً على حقيقة أنها باعت مجموعة تمثيلية من الأصول في المحفظة، تخصص المنشأة (أ) عملية بيع تناسبية على الفترات الزمنية.

مثال ١٧ وعلى هذا الأساس، تقوم المنشأة (أ) بحساب أنها قد باعت ٨ ٪ من الأصول المخصصة لفترة الثلاثة أشهر، ويعني هذا ٨ مليون وحدة عملة (٨ ٪ من ٩٦ مليون وحدة عملة). والعوائد

* أي ٢٠٠,٠٤٧,٤٠٨ وحدة عملة - ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. انظر الفترة مثال ٧.

المستلمة هي ٨٠١٨٤٠٠، تساوي القيمة العادلة للأصول*. وعند إلغاء الاعتراف بالأصول، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء المبلغ الذي يمثل التغير في القيمة العادلة للأصول المحوطة التي تم بيعها الآن من بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية. وهذه هي نسبة ٨ ٪ من إجمالي رصيد بند السطر بقيمة ٤٥٥١١ وحدة عملة، ويعني هذا ٣٧٩٣ وحدة عملة.

مثال ١٨. تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبية التالية للاعتراف ببيع الأصل وإلغاء جزء من الرصيد في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية:

المدين	المدين
٨٠١٨٤٠٠ وحدة عملة	الأصل
٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية
٣٧٩٣ وحدة عملة	بيان الدخل (الأرباح)
١٤٦٠٧ وحدة عملة	

للاعتراف ببيع الأصل بالقيمة العادلة والاعتراف بالأرباح على البيع.

لأن التغير في مبلغ الأصول ليس منسوباً إلى التغير في سعر الفائدة المحوط، فإنه لا تنشأ عدم فاعلية.

مثال ١٩. لدى المنشأة (أ) الآن قيمة ٨٨ مليون وحدة عملة من الأصول وقيمة ٨٠ وحدة عملة من الإلتزامات في هذه الفترة. وبالتالي فإن صافي المبلغ الذي تريد المنشأة أن تحوطه الآن هو ٨ مليون وحدة عملة وبناءً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة على أنها بند محوط.

مثال ٢٠. تقرر المنشأة (أ) تعديل أداة التحوط من خلال تعيين جزء من المبادلة الأصلية فقط على أنه أداة تحوط. وبناءً على ذلك، فإنها تعين قيمة ٨ مليون وحدة عملة أو ٤٠ ٪ من المبلغ الاسمي للمبادلة الأصلية على أنها أداة التحوط مع عمر متبقي مدته شهرين وقيمة عادلة تساوي ١٨,٩٦٣ وحدة عملة^١. وهي تتماشى أيضاً مع متطلبات التعيين الأخرى في الفقرات ٨٨ (أ) تنفذ ١١٩ من المعيار. ويتم تصنيف قيمة ١٢ مليون وحدة عملة للمبلغ الاسمي للمبادلة التي لم تعد معينة على أنها أداة تحوط إما على أنها محتفظ بها للتداول مع تغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في حساب الأرباح أو الخسارة أو يتم تعيينها على أنها أداة تحوط في تحوط لخر^٢.

مثال ٢١. وكما في ١ شباط ١٢٠٠ وبعد محاسبة بيع الأصول، يكون بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية هو ٤١٧١٨ وحدة عملة (٤٥٥١١ - ٣٧٩٣)، والذي يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة لقيمة ١٧٦ مليون وحدة عملة^٣ من الأصول. ولكن كما في ١ شباط ١٢٠٠، تقوم المنشأة (أ) بتحوط ٨ مليون وحدة عملة من الأصول فقط والتي لها تغير تراكمي في القيمة العادلة قيمته ١٨٩٦٣ وحدة عملة^٤. وترتبط قيمة بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية المتبقي هي ٢٢٧٥٥ وحدة عملة^٥ بمبلغ الأصول الذي لا تزال المنشأة (أ) تحتفظ به ولكنها لم تعد تحوطه. وتبعا لذلك، تقوم المنشأة (أ) بإلغاء هذا المبلغ على السطر المتبقي للفترة، ويعني ذلك إبطاء ٢٢٧٥٥ وحدة عملة خلال شهرين.

* المبلغ المتحقق عند بيع الأصل هو القيمة العادلة للأصل المدفوع مسبقاً، وهو كل من القيمة العادلة للأصل المكافئ غير المدفوع مسبقاً الموضح في الفترة مثال ٧.

^١ ٤٧,٤٠٨ وحدة عملة X ٤٠ ٪.

^٢ يمكن للمنشأة بدلا من ذلك أن ترم مبادلة معاملة مع المبلغ الاسمي وقيمتها ١٢ مليون وحدة عملة لتعديل وصعها وتعين كامل قيمة ٢٠ مليون وحدة عملة من المبادلة الموجودة وكامل ١٢ مليون وحدة عملة لمبادلة المعاملة الجديدة على أنها أداة تحوط.

^٣ ١٩,٢ مليون وحدة عملة - (٨ ٪ X ١٩,٢ مليون وحدة عملة).

^٤ ٤١,٧١٨ وحدة عملة X (٨ مليون وحدة عملة / ١٧,٦ مليون وحدة عملة).

^٥ ٤١,٧١٨ وحدة عملة - ١٨,٩٦٣ وحدة عملة.

مثال ٢٢ تحدد المنشأة (أ) أنه ليس من العملي استخدام طريقة الإطفاء بناءً على عائد إعادة الحساب الفعال وبالتالي استخدام طريقة القسط الثابت.

نهاية الشهر الثاني (٢٨ شباط ١×٢٠)

مثال ٢٣ في ٢٨ شباط ١×٢٠، عندما تقوم المنشأة (أ) باختبار الفاعلية مرة أخرى، فإن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن لا يتغير. ولا تراجع المنشأة (أ) توقعاتها للنفع المسبق. وتكون القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة المعينة مع المبلغ الإسمي وقيمتها ٨ مليون وحدة عملة هي (٩٥١٨ وحدة عملة*) (تعتبر المبادلة إلتزاماً). وتقوم المنشأة (أ) أيضاً بحساب القيمة للعائلة لقيمة ٨ مليون وحدة عملة من الأصول المحوطة على كما في ٢٨ شباط ١×٢٠ على أنها ٨٠٠٩٥١٨ وحدة عملة^١.

مثال ٢٤ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبية التالية المرتبطة بالتحوط في هذه الفترة الزمنية:

المدين النقد	٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن بيان للدخل (دخل الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة
لإعتراف بالفائدة المستلمة على المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة).	

المدين بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن بيان الدخل (دخل لفائدة)	٦٢١١٥ وحدة عملة
الدائن النقد	٩٥٩٢ وحدة عملة

لإعتراف بالفائدة المستلمة والمنفوعة على جزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين الإلتزام المشتق	٩٤٤٥ وحدة عملة
الدائن بيان الدخل (الأرباح)	٩٤٤٥ وحدة عملة

لإعتراف بالتغير في القيمة للعائلة لجزء من المبادلة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة) (٩٥١٨ وحدة عملة - ١٨٩٦٣ وحدة عملة).

الدائن بيان الدخل (الخسائر)	٩٤٤٥ وحدة عملة
الدائن بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩٤٤٥ وحدة عملة

لإعتراف بالتغير في القيمة للعائلة للمبلغ المحوط (٨٠٠٩٥١٨ وحدة عملة - ١٨٩٦٣ وحدة عملة).

مثال ٢٥ صافي تأثير على صافي الربح أو الخسارة (بإستثناء دخل الفائدة ومصاريف لفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال ٢٦ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

الدائن بيان الدخل (الخسائر)	١١٣٧٨ وحدة عملة
الدائن بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١٣٧٨ وحدة عملة ^(٢)

لإعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

(١) ٢٢٢٥٥ وحدة عملة / ٢.

* ٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (لربع الفترة IIE8) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).
* ٢٠,٠٢٣,٧٩٥ وحدة عملة (لربع الفترة IIE7) X (٨ مليون وحدة عملة / ٢٠ مليون وحدة عملة).

نهاية الشهر الثالث

مثال ٢٧ لا يطرأ تغيير جديد على مبلغ الأصول أو الإلتزامات خلال الشهر الثالث في فترة الثلاثة أشهر. وفي ٣١ آذار ١×٢٠ تستحق الأصول والمبادلة ويتم الإعتراف بجميع الأرصدة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال ٢٨ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبية التالية المرتبطة بهذه الفترة:

المدين	النقد	٨,٠٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	الأصل	٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة
لدائن	بيان الدخل (الأرباح)	٧١٧٠٧ وحدة عملة

للاعتراف بالفائدة والنقد المستلمين عند تاريخ استحقاق المبلغ المحوط (٨ مليون وحدة عملة)

المدين	بيان الدخل (دخل الفائدة)	٧١٧٠٧ وحدة عملة
الدائن	بيان الدخل (مصاريف الفائدة)	٦٢١١٥ وحدة عملة
لدائن	النقد	٩٥٩٢ وحدة عملة

للاعتراف بالفائدة المستلمة والمنفوعة على جزء من المبالغة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

المدين	الإلتزام المشتق	٩٥١٨ وحدة عملة
لدائن	بيان الدخل (الأرباح)	٩٥١٨ وحدة عملة

للاعتراف بنهاية صلاحية الجزء من المبالغة المعينة على أنها أداة تحوط (٨ مليون وحدة عملة).

لدائن	بيان الدخل (الخسائر)	٩٥١٨ وحدة عملة
لدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	٩٥١٨ وحدة عملة

لإلغاء رصيد بند السطر المنفصل عند نهاية صلاحية الفترة.

مثال ٢٩ صافي تأثير على حساب الربح أو الخسارة (باستثناء دخل الفائدة ومصاريف الفائدة) هو صفر ويعكس أن التحوط فاعل تماماً.

مثال ٣٠ تقوم المنشأة (أ) بعمل القيد المحاسبي التالي لإطفاء رصيد السطر المنفصل في هذه الفترة:

لدائن	بيان الدخل (الخسائر)	١١٣٧٧ وحدة عملة
لدائن	بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية	١١٣٧٧ وحدة عملة

للاعتراف بكلفة الإطفاء في الفترة.

(١) ٢٢٧٥٥ وحدة عملة / ٢.

المخلص

مثال ٣١ ملخص الجدول أدناه ما يلي:

(أ) التغيرات في بند السطر المنفصل في الميزانية العمومية؛

(ب) القيمة العادلة للمشتقة؛

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط خلال فترة الثلاثة أشهر للتحوط كاملة؛ و

(د) دخل الفائدة ومصاريف الفائدة المرتبطين بالمبلغ المعين على أنه محوط.

الوصف	١ كانون الثاني ١٩٢٠	٣١ كانون الثاني ١٩٢٠	١ شباط ١٩٢٠	٢٨ شباط ١٩٢٠	٣١ آذار ١٩٢٠
مبلغ الأصول المحوطة	٢٠٠٠٠٠٠	١٩٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠

(أ) التغيرات في بند المطر المنفصل في الميزانية الصومية مرحل من سابق

الرصيد المطلوب	صفر	صفر	صفر	٢٢٧٥٥	١١٣٧٧
إطفائه					
الرصيد المتبقي	صفر	صفر	٤٥٥١١	١٨٩٦٣	٩٥١٨
يطرح: التعديلات على	صفر	صفر	(٣٧٩٣)	صفر	صفر
بيع الأصل					
التعديلات للتغير في	صفر	٤٥٥١١	صفر	(٩٤٤٥)	(٩٥١٨)
القيمة العادلة للبند					
المحوط					
الإطفاء	صفر	صفر	صفر	(١١٣٧٨)	(١١٣٧٧)
مرحل إلى لاحق					
الرصيد المطلوب	صفر	صفر	٢٢٧٥٥	١١٣٧٧	صفر
إطفائه					
الرصيد المتبقي	صفر	٤٥٥١١	١٨٩٦٣	٩٥١٨	صفر

(ب) القيمة العادلة للمشتقة.

١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار	
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	
٢٠٠٠٠٠٠٠ مليون صفر	٤٧٤٠٨	-	-	-	
وحدة عملة					
١٢٠٠٠٠٠٠ مليون صفر	-	٢٨٤٤٥	لم يعد معيناً على أنه أداة تحوط		
وحدة عملة					
٨٠٠٠٠٠٠٠ مليون صفر	-	١٨٩٦٣	٩٥١٨	صفر	
وحدة عملة					
الإجمالي	صفر	٤٧٤٠٨	٤٧٤٠٨	٩٥١٨	صفر

يتبع الصفحة السابقة

(ج) تأثير حساب الربح أو الخسارة للتحوط

١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠
التغير في بند المطر: الأصل	صفر	٤٥٥١١	لا ينطبق	(٩٥١٨)
التغير في القيمة العادلة للمشتقة	صفر	(٤٧٤٠٨)	لا ينطبق	٩٥١٨
صافي التأثير	صفر	(١٨٩٧)	لا ينطبق	صفر
الإطفاء	صفر	صفر	لا ينطبق	(١١٣٧٧)

إضافة إلى ذلك، فإن هناك أرباح على بيع الأصول قيمتها ١٤٦٠٧ وحدة عملة في ١ شباط 20x1.

(د) دخل الفقدان ومصاريف الفقدان المرتبطان بالمبلغ المعين على أنه محوط.

حساب الربح أو الخسارة المعترف بها	١ كانون الثاني	٣١ كانون الثاني	١ شباط	٢٨ شباط	٣١ آذار
١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠	١×٢٠
للمبلغ المحوط					
دخل الفقدان					
-على الأصل	صفر	١٧٢٠٩٧	لا ينطبق	٧١٧٠٧	٧١٧٠٧
-على المبادلة	صفر	١٧٩٢٦٨	لا ينطبق	٦٢١١٥	٦٢١١٥
مصاريف الفقدان					
على المبادلة	صفر	(١٧٩٢٦٨)	لا ينطبق	(٧١٧٠٧)	(٧١٧٠٧)

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
١٦١	٩٧
١٦٢	١٠٠
١٦٣	١٠١
١٦٤	١٠٢
١٦٥	لا يوجد
١٦٦	لا يوجد
١٦٧	المعيار ٦١، ٢٢ ٩٢، ٣٢
١٦٨	المعيار ٩٣، ٣٢
١٦٩	المعيار ٥٦، ٣٢ ٥٩، ٣٢، ٨٥، ٣٢
١٧٠ (أ)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ج) (٢)
١٧٠ (ب)	المعيار ٩٠، ٣٢
١٧٠ (ج)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ج)
١٧٠ (د)	المعيار ٩٤، ٣٢ (أ)
١٧٠ (هـ)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ز)
١٧٠ (و)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ط)
١٧٠ (ز)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ب)
١٧٠ (ح)	المعيار ٩٤، ٣٢ (ج)
١٧١	١٠٤
١٧٢	١٠٥
(أ) تم نقل هذه الفقرة من المعيار إلى إرشادات التنفيذ	

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
١٢٩	٨٢
١٣٠	تطبيق ١٠٠
١٣١	٦٧
١٣٢	٨٣
١٣٣	٤٨، تطبيق ١٠١
١٣٤	٧٣
١٣٥	٩٨
١٣٦	٨٥
١٣٧	٨٦
١٣٨	تطبيق ١٠٢
١٣٩	تطبيق ١٠٣
١٤٠	تطبيق ١٠٤
١٤١	لا يوجد
١٤٢	٨٨
١٤٣	تطبيق ١١١
١٤٤	٧٤
١٤٥	٧٥
١٤٦	تطبيق ١٠٥
١٤٧	تطبيق ١٠٧، ١٠٨
١٤٨	تطبيق ١٠٩
١٤٩	تطبيق ١١٠
١٥٠	تطبيق ٩٩
١٥١	تطبيق ١٠٦، ١٠٨
١٥٢	تطبيق ١١١
١٥٣	٨٩
١٥٤	لا يوجد
١٥٥	٩٠
١٥٦	٩١
١٥٧	٩٢
١٥٨	٩٥
١٥٩	٩٦
١٦٠	٩٨، ٩٧

الفقرة الحالية	الفقرة المستبدلة
٩٧	تطبيق ٧٤، ٧٦
٩٨	تطبيق ٦٩
٩٩	تطبيق ٧١، ٧٢
١٠٠	تطبيق ٧٤، ٧٩
١٠١	تطبيق ٧٢، ٧٤
١٠٢	تطبيق ٨١
١٠٣	٥٥
١٠٤	لا يوجد
١٠٥	لا يوجد
١٠٦	٥٧
١٠٧	٥٠
١٠٨	٥٦
١٠٩	٥٨
١١٠	٦١، ٥٩
١١١	٦٣، جزء من تطبيق ٨٤
١١٢	٦٤
١١٣	تطبيق ٨٤
١١٤	٦٥
١١٥	٦٦
١١٦	تطبيق ٩٣
١١٧	٦٧
١١٨	٦٨
١١٩	٧٠، ٦٩
١٢٠	لا يوجد
١٢١	٧١
١٢٢	٧٢
١٢٣	تطبيق ٩٧
١٢٤	تطبيق ٩٤
١٢٥	تطبيق ٩٥
١٢٦	تطبيق ٩٦
١٢٧	٧٩، ٧٨
١٢٨	٨١

المحتويات

إرشادات التنفيذ معيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأصول المالية:
الاعتراف والقياس

القسم أ: النطاق

- ١.أ ممارسة التسوية بالصافي : العقد الأجل لشراء سلعة
٢.أ خيار بيع أصل غير مالي

القسم ب: تعريفات

- ١.ب تعريف الأداة المالية : سبيكة ذهبية
٢.ب تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسمها
٣.ب تعريف المشتقة : التسوية في تاريخ مستقبلي، مبالغة أسعار فائدة مع التسييد بالصافي أو الإجمالي
٤.ب تعريف المشتقة : مبالغة سعر الفائدة المدفوع مقدما (الإنترام يدفع سعر فائدة ثابت يدفع مقدما بتاريخ بدء سريان الاتفاق أو لاحقا)
٥.ب تعريف المشتقة : مبالغة سعر الفائدة المدفوعة مقدما أو المدفوعة متغيرة والمقبوضة للثابتة
٦.ب تعريف المشتقة : إجراء لتقلص بين القروض
٧.ب تعريف المشتقة : الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته
٨.ب تعريف المشتقة : عقد السلعة الأجنبية المبني على حجم المبيعات
٩.ب تعريف المشتقة : العقد الأجل المدفوع مقدما
١٠.ب تعريف المشتقة : الإستثمار المبني الصافي
١١.ب تعريف الإستثمار المحتفظ به للمتجارة : المحفظة ذات نمط قطعي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير
١٢.ب تعريف المحتفظ به للمتجارة : ترصيد (موازنة) المحفظة
١٣.ب تعريف الأصول المالية النقدية بها حتى الإستحقاق : الأصل المرتبط بمؤشرات السوق
١٤.ب تعريف الأصول المالية النقدية بها حتى الإستحقاق : الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار
١٥.ب تعريف الأصول المالية النقدية بها حتى الإستحقاق : البيع اللاحق لصلية تخفيض التصنيف
١٦.ب تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : المبيعات المسموح بها
١٧.ب تعريف الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق : المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة
١٨.ب تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقية إفراض الأوراق المالية
١٩.ب تعريف الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق : الإخلال
٢٠.ب تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم 'الإخلال'
٢١.ب تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة
٢٢.ب تعريف القروض والذمم المدينة : أدوات حقوق الملكية
٢٣.ب تعريف القروض والذمم المدينة المنشأة: ودائع البنوك في البنوك الأخرى
٢٤.ب تعريف التكلفة المطفأة: أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءً على سعر السوق
٢٥.ب تعريف التكلفة المطفأة: أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص
٢٦.ب مثال على احتساب التكلفة المطفأة : الأصل المالي
٢٧.ب مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات الفوائد المتكررة
٢٨.ب عقود 'الأسلوب المنتظم' : عدم وجود سوق ثابتة محددة
٢٩.ب عقود 'الأسلوب المنتظم' : العقود المستقبلية
٣٠.ب عقود 'الأسلوب المنتظم' : ما هي شروط التسييد المعتادة الواجبة للتطبيق؟

٣١.ب	عقود "الأسلوب المنتظم": شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء
٣٢.ب	الإعتراف وإلغاء الإعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ المتلجرة أو محاسبة تاريخ التسديد
	القسم ج : المشتقات المثبتة
١.ج	المشتقات المثبتة : فصل أداة الدين الأساسية
٢.ج	المشتقات المثبتة : فصل حق الخيار المثبت
٣.ج	المشتقات المثبتة : محاسبة السند القابل للتحويل
٤.ج	المشتقات المثبتة : حوافز حقوق الملكية
٥.ج	المشتقات المثبتة : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي
٦.ج	المشتقات المثبتة : الأدوات المركبة
٧.ج	المشتقات المثبتة : عقود البيع والشراء بالصلوات الأجنبية
٨.ج	المشتقات المثبتة : شرط الصلة الأجنبية غير ذات العلاقة
٩.ج	مشتقات الصلة الأجنبية المثبتة : عملة التجارة العلمية
١٠.ج	المشتقات المثبتة : يسمح لحمل الأداة (ولكن غير مطلوب منه) للتسديد بدون استعادة كامل استثماره المسجل
١١.ج	المشتقات المثبتة : التذكير الموثوق للقيمة العادلة
	القسم د : الإعتراف وإلغاء الإعتراف
١.د	الإعتراف المبني
١.١.د	الإعتراف : الضمانات النقدية
٢.د	الأسلوب المنتظم في شراء أو بيع أصل مالي
١.٢.د	تاريخ المتلجرة مقبل تاريخ التسديد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء
٢.٢.د	تاريخ المتلجرة مقابل تاريخ التسديد : المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع
٣.٢.د	محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية
	القسم هـ: القياس
١.هـ	القياس المبني للأصول والالتزامات المالية
١.١.هـ	القياس المبني : تكاليف إجراء العملية
٢.هـ	اعتبارات قياس القيمة العادلة
١.٢.هـ	اعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار
٢.٢.هـ	قياس القيمة العادلة : الحيازات الكبيرة
٣.هـ	الأرباح والخسائر
١.٣.هـ	الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبادل الأسهم
٢.٣.هـ	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١ - الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكونات العملة الأساسية
٣.٣.هـ	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١ - فوارق الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل ؟
٤.٣.هـ	لتداخل فيما بين معيار المحاسبة الدول ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١
٤.هـ	التقصان وعدم قابلية الأصول المالية للتحويل
١.٤.هـ	الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع
٢.٤.هـ	التقصان : للخسائر المستقبلية
٣.٤.هـ	تقدير الإنخفاض : في الأصل والفائدة
٤.٤.هـ	تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة
٥.٤.هـ	الإنخفاض في القيمة : مصروفة التخصيص
٦.٤.هـ	الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة
٧.٤.هـ	الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة
٨.٤.هـ	الإنخفاض في القيمة : الإعتراف بالضمان
٩.٤.هـ	الإنخفاض في قيمة الأصول غير المالية المتوفرة للبيع
١٠.٤.هـ	الإنخفاض في القيمة: ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سلباً

القسم و : التحوط

أبواب التحوط

١.٠

- ١.١.٠ التحوط لمخاطر القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية
- ٢.١.٠ التحوط باستخدام أصول مالية أو إلتزامات مالية غير مشتقة
- ٣.١.٠ محاسبة التحوط : استخدام الخيارات المكتوبة في أبواب التحوط المجمعة
- ٤.١.٠ التحوطات الداخلية
- ٥.١.٠ نقص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة
- ٦.١.٠ نقص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية
- ٧.١.٠ المشتقات الداخلية: أمثلة على تطبيق السؤال ١.٠ و ٦
- ٨.١.٠ اجتماع الخيارات المشتراء والخيارات المكتوبة
- ٩.١.٠ إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحبادية
- ١٠.١.٠ أداة تحوط: خيار البيع غير المجزي
- ١١.١.٠ نسبة التتبعات النقدية لأداة مالية نقدية
- ١٢.١.٠ التحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر
- ١٣.١.٠ أداة تحوط: عقد صرف عملات مستقبلية بعملة أجنبية مزدوجة
- ١٤.١.٠ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداهما كأداة تحوط

بنود التحوط

٢.٠

- ١.٢.٠ هل يمكن تغيير المشتقات كبنود تحوط
- ٢.٢.٠ تحوط التتبع النقدى: الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة
- ٣.٢.٠ مركز الودائع غير الملموسة
- ٤.٢.٠ محاسبة التحوط: التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية
- ٥.٢.٠ تحوطات التتبع النقدى : التحوط الكلي المفرد
- ٦.٢.٠ علاقات التحوط: المخاطر على مستوى كامل المشروع
- ٧.٢.٠ تحوط التتبع النقدى: عمالية متوقعة متعلقة بحقوق ملكية المشروع
- ٨.٢.٠ محاسبة التحوط: خطر عدم تحقق عمالية
- ٩.٢.٠ الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق - التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة
- ١٠.٢.٠ البنود المتحوط بها: شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق
- ١١.٢.٠ تحوط التتبع النقدى: إعادة إستثمار الأموال التي يتم تحصيلها من الإستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق
- ١٢.٢.٠ محاسبة التحوط: الأصل المالي القابل للرفع المسمى
- ١٣.٢.٠ تحوط القيمة العادلة: لمخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعان
- ١٤.٢.٠ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع
- ١٥.٢.٠ العقود الداخلية : مشتقة التقلص الخارجية المفردة
- ١٦.٢.٠ العقود الداخلية: عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصفاني
- ١٧.٢.٠ التخطيط لجزء من الفترة
- ١٨.٢.٠ أداة تحوط: مبادلة أسعار الفائدة لمعاملات متداخلة
- ١٩.٢.٠ البنود المتحوط لها: التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم المتاجرة بها بشكل عمومي
- ٢٠.٢.٠ محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم
- ٢١.٢.٠ محاسبة التحوط : للتحوط لصفاني الأصول والإلتزامات

التحوط المحاسبي

٣.٠

- ١.٣.٠ تحوط التتبع النقدى: التتبعات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت
- ٢.٣.٠ تحوط التتبع النقدى: إعادة إستثمار التتبعات النقدية ذات سعر فائدة ثابت
- ٣.٣.٠ تحوطات العملة الأجنبية
- ٤.٣.٠ تحوطات التتبع النقدى لعملة أجنبية

و.٣.٥	تحوط القيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير
و.٣.٦	تحوط القيمة العادلة : المخزون
و.٣.٧	محاسبة التحوط : العملية المتوقعة
و.٣.٨	تصنيف التحوطات بأثر رجعي
و.٣.٩	محاسبة التحوط : التخصص عند بداية التحوط
و.٣.١٠	محاسبة التحوط : التسرف على العملية المتوقعة المتحوط لها
و.٣.١١	تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة
٤.٠	عدم فاعلية التحوط

و.٤.١	التحوط على أساس ما بعد الضريبة
و.٤.٢	فاعلية التحوط: التقييم على أساس تركيبي
و.٤.٣	فاعلية التحوط : مخاطر ائتمان النظير
و.٤.٤	فاعلية التحوط : اختبارات الفعالية
و.٤.٥	فاعلية التحوط : التقلص بنسبة أقل من ١٠٠%
و.٤.٧	افتراض فاعلية التحوط كاملة

و.٥. تحوط التدفق النقدي

و.٥.١	محاسبة التدفق النقدي : الأصل النقدي غير المشقة والالتزام النقدي غير المشق المستخدم كداة تحوط
و.٥.٢	تحوطات التدفق النقدية : أداء أداة التحوط (١)
و.٥.٣	تحوطات التدفق النقدية : أداء أداة التحوط (٢)
و.٥.٤	تحوطات التدفق النقدية : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة
و.٥.٥	تحوطات التدفق النقدية : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين
و.٥.٦	تحوطات التدفق النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

و.٦. التحوط : نتائج أخرى

و.٦.١	محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية
و.٦.٢	اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي
و.٦.٣	مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الوارد بالسؤال و.٦.٢
و.٦.٤	محاسبة التحوط: القرض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلي
و.٦.٥	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٢١- تحوط القيمة العادلة لأصل مقوم بالتكلفة

القسم ي : أخرى

ز.١	الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة
ز.٢	معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار ٧- محاسبة التحوط: بيان التدفقات النقدية

إرشادات التنفيذ

معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

الأموال المالية: الإعراف والقياس

هذا الدليل ملحق، ولا يعتبر جزءاً من معيار المحاسبة الدولي ٣٩

القسم أ: النطاق

أ.١ أسلوب التسديد بالصفافي : العقد الآجل لشراء سلعة

يتعقد المشروع هـ و ي عقد آجل ذا سعر ثابت لشراء مليون كيلو غرام من النحاس . العقد يسمح للمشروع هـ و ي بأن يستلم فعلاً كمية من النحاس بعد ١٢ شهر ، أو أن يستلم أو يدفع مبلغ نقدي كتسوية صفافية، على أساس التغير في القيمة المعللة للنحاس. فهل يعتبر هذا العقد مشتقة ؟

رغم أن هذا العقد تتوفر فيه عناصر تعريف المشتقة، فليس بالضرورة اعتباره مشتقة. فالعقد هو أداء مشتقة لأنه يوجد استثمار مبني صفافي، وأنه مبني على سعر النحاس، وسيتم تسديده بتاريخ لاحق. ولكن على أية حال، إذا كان المشروع هـ و ي ينوي تسديد العقد باستلام البضاعة ولا يوجد ممارسة تاريخية للتسوية لعقد مماثل للتسديد بالصفافي نقداً أو استلام بضاعة النحاس وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فإن العقد لا يعمل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وبدلاً من ذلك، يعتبر كعقد معد للتنفيذ.

أ. خيار بيع أصل غير مالي

للمشروع هـ و ي يمتلك مبنى مكتتب. المشروع هـ و ي دخل في اتفاق خيار بيع مع مستثمر يسمح للمشروع هـ و ي ببيع المبنى للمستثمر بمبلغ ١٥٠ مليون. والقيمة الحالية للمبنى ١٧٥ مليون. وينتهي حق الخيار خلال ٥ سنوات. إذا ما تمت ممارسة الخيار يمكن أن يتم تسديده إما بالتسليم الفعلي أو نقدا بالصفافي وذلك حسب رغبة مشروع هـ و ي. فكيف يتم اعتبار هذا الخيار ومعالجته من قبل كل من مشروع هـ و ي والمستثمر ؟

بالنسبة للمحاسبة لدى مشروع هـ و ي فهي تعتمد على نيته وممارسته السابقة فيما يتعلق بالتسديد. ورغم أن العقد يستوفي شروط تعريف المشتقة، فإن مشروع هـ و ي لا يتعامل معه كمشتقة إذا كان ينوي تسديد العقد بتسليم المبنى ، إذا مارس مشروع هـ و ي الخيار ولم توجد خبرة سابقة بالتسديد بالصفافي (المعيار ٣٩ الفقرة ٥ و المعيار ٣٩ الفقرة من التطبيقات الإرشادية ١٠).

أما المستثمر ، فهو على أي حال، لا يستطيع أن يستنتج أن حق الخيار لم يتم الدخول فيه من أجل الوفاء بقصد المستثمر في الشراء، أو البيع، أو الإستعمال لأل المستثمر لا يستطيع المطالبة بالتسليم (الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولذلك، فإن على المستثمر أن يتعامل مع العقد كمشتقة وبغض النظر عن الممارسات السابقة، فإن نية المستثمر ليس لها تأثير سواء كان التسديد بالتسليم أو بالنقد. فالمستثمر قد أعطى خيارا، والخيار المكتوب الذي يكون فيه للحامل اختيار التسليم الفعلي أو التسديد نقدا بالصفافي لا يمكن أبدا أن يفي بمتطلبات التسليم العادي المؤهلة للإلغاء من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالنسبة للمستثمر وذلك لأن كاتب الخيار لا يمتلك القدرة لتلبية متطلبات التسليم.

وعلى كل حال، إذا كان العقد عقد أجل بدلا من أن يكون خيارا، و إذا كان العقد يتطلب تسليما ماديا وتقارير المنشأة لا تمتلك ممارسة سابقة بالتسديد نقدا أو استلام بضاعة المبنى وبيعها في فترة قصيرة قبل التسليم لغرض توليد الربح في فترة قصيرة من نظابات الأسعار قصيرة الأجل أو التعامل بالهامش، فإن العقد لا يعامل كمشتقة.

^١ في هذا الدليل، المبالغ التقديرية تحدد بـ "وحدة النقد" (و ن).

القسم ب: تعريفات

ب. ١ تعريف الاداة المالية: سبيكة ذهبية

هل السبيكة الذهبية اداة مالية (مثل النقد) أم إنها سلعة؟

هي سلعة.. فرغم السيولة العالية، فإن السبيكة الذهبية لا تعطي حقا تعاقديا باستلام نقد أو أصل مالي آخرى.

ب. ٢ تعريف المشتقة : أمثلة على المشتقات وأسماها

ما هي أمثلة عقود المشتقات المالية وأسماها المعروفة ؟

إن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يعرف المشتقة على النحو التالي:

إن المشتقة هي أداة مالية أو عقود أخرى ضمن نطاق هذا المعيار تتصف بالصفات الثلاثة التالية:

(أ) تتغير قيمتها تبعاً للتغير في سعر فائدة محدد، أو في سعر ورقة مالية، أو في سعر سلعة، أو في سعر صرف عملة أجنبية، أو في مؤشر أسعار أو أسعار فائدة، أو أسعار أو تصنيف لائتماني أو مؤشر تصنيف أو متغير مشابه يزداد في حالة الأصول المالية غير المتغيرة ولا يحدد كجزء من العقد (يطلق عليه أحياناً تعبير "الأسس")؛

(ب) لا يلزمها استثمار صافي فوري أو استثمار فوري صافي بسيط نسبة إلى الأنواع الأخرى من العقود التي لها رد فعل مشابه للتغيرات في لوضاع السوق؛

(ج) ويتم تسديدها في تاريخ مستقبلي.

نوع العقد	متغير التسعير / التسعير الرئيسي (المتغير الأساسي)
عقد مقايضة سعر الفائدة	أسعار الفائدة
عقد مقايضة عملة (مبادلة عملة أجنبية)	أسعار الصرف
مقايضة سلع	أسعار السلع
مقايضة أسهم	أسعار الأسهم
مقايضة لائتمان	(أسهم مشروع آخر) التصنيف الائتماني/مؤشر الائتمان أو سعر الائتمان
مقايضة العائد الإجمالي	مجموع القيمة العادلة بمرجع الأصل وأسعار الفائدة أسعار الفائدة
خيار سندات خزينة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار العملات
خيار عملة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	أسعار السلع
خيار سلعة مشتري أو مسدد (شراء أو بيع)	سعر المههم
خيار أسهم مشتري أو مباع (شراء أو بيع)	(أسعار أسهم مشروع آخر)

متغير التسعير / التسديد الرئيسي (المتغير

الأساسي)

أسعار السلع

أسعار الفائدة

أسعار العملة

أسعار السلع

أسعار الأسهم

(أسهم مشروع آخر)

عقود سلع مستقبلية

عقود مالية لجهة لأسعار الفائدة مرتبطة بالديون

الحكومية (عقود الخزينة الأجلة)

عقود عملة لجهة

عقود سلع أجلة

عقود أسهم أجلة

القائمة أعلاه تعطى أمثلة للعقود التي تعتبر عادة كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هذه القائمة ليست شاملة لجميع العقود. كل عقد مرتبط بسعر فائدة أو بسعر عمله أو سلعة يمكن أن يكون مشتق. وعلاوة على ذلك، وحتى لو كانت الأداة ينطبق عليها تعريف عقد المشتقة، فإنه قد ينطبق عليها نصوص خاصة من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. كان تكون مثلاً مشتقة حق (انظر الفقرة ١ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩ والفقرة ٢ من التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩) أو عقد سلع (انظر الفقرة ٥ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩، الفقرة ١٠ أو الفقرة ٢١ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٩، والفقرة ٢٤ التطبيقات الإرشادية من المعيار ٣٢). لذلك فإن على المشروع تقييم العقد ليقرر ما إذا كانت هناك خصائص أخرى من خصائص المشتقة وما إذا كانت تنطبق عليها نصوص خاصة.

ب. ٣. تعريف المشتقة: التسديد في تاريخ مستقبلي، مبالغة أسعار فائدة مع التسديد بالصافي أو الإجمالي.

لغرض تحديد ما إذا كانت مبالغة أسعار فائدة هي أداة مشتقة مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يختلف الأمر إذا كان الفريقان يدفعان دفعات الفوائد كل منهما إلى الآخر (التسديد بالإجمالي) أو أن تكون التسديد على أساس الصافي.

كلا . إن تعريف المشتقة لا يعتمد على التسديد بالصافي أو الإجمالي.

لإيضاح ذلك: المشروع أ ب ج دخل في عقد مفاضلة أسعار فائدة مع المشروع المناظر (هـ و ي) ويقضي العقد بأن يدفع المشروع أ ب ج سعر فائدة ثابت يبلغ ٨% وأن يستلم مبلغاً متغيراً مبني على سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة أشهر ويتغير كل ثلاثة أشهر، وتحدد المبالغ الثابتة والمتغيرة على أساس مبلغ اسمي قدره ١٠٠ مليون. ولا يتبادل المشروعان أ ب ج، هـ و ي المبالغ الاسمية. فيدفع للمشروع أ ب ج أو يستلم مبالغ نقدية صافية كل ٣ شهور على أساس الفرق بين الفائدة البالغة ٨% وسعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور، وبالتتابع يمكن أن يكون التسديد بالإجمالي.

ينطبق على هذا العقد تعريف المشتقة بغض النظر عما إذا كان هناك تسديد بالصافي أو بالإجمالي لأن القيمة تتغير تبعاً للتغير في متغير أساسي ضمنى (وهو سعر الفائدة بين البنوك)، ولأنه لا يوجد استثمار أولي صافي، ولأن التسديد يحصل في تاريخ مستقبلية.

ب. ٤ تعريف المشتقة: مبادلة سعر الفائدة المدفوع مقدماً (الإلتزام بدفع سعر فائدة ثابت يدفع عند إجراء الاتفاق أو بتاريخ لاحق)

إذا قام أحد الفريقين مقدماً بدفع الإلتزام بموجب عقد مقايضة أسعار فائدة على أساس الدفع الثابت، والقبض المتغير، وذلك بتاريخ إنشاء العقد، فهل تعتبر هذه المقايضة أداة مالية مشتقة؟

نعم.

وإيضاح ذلك: المشروع من دخل بـ ١٠٠ مليون نظرية بدفع ثابت لمدة خمس سنوات. في مقايضة أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمقبوضة متغيرة، مع المشروع المناظر ج، وبسعر الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما سعر الفائدة على المقايضة يتم تثبيته على أساس ربع سنوي ويسعر الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما سعر الفائدة على الجزء الثابت من المقايضة فهو ١٠% سنوياً. ويدفع المشروع من مقدماً التزمه الثابت بموجب المقايضة مبلغ ٥٠ مليون (١٠٠ مليون \times ١٠ بالمائة \times ٥ سنوات) وذلك عند إجراء الاتفاق، وخصمها باستعمال أسعار الفائدة في السوق، مع احتفاظه بحقه باستلام دفعات فائدة على مبلغ ١٠٠ مليون، التي تربط ربع سنوياً على أساس سعر الفائدة بين البنوك لثلاثة شهور وذلك على مدى عمر المقايضة.

إن الإستثمار للصافي المبدئي في عقد مقايضة أسعار الفائدة هو أقل كثيراً من القيمة الاسمية التي تحسب عليها الدفعات المتغيرة من الجانب المتغير. ويتطلب العقد استثماراً مبدئياً صافياً بسيطاً بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من العقود، التي تستجيب بشكل مماثل للتغيرات في عوامل السوق مثل السندات ذات الفائدة المتغيرة. لذلك، فإن عقد المقايضة يحقق "لا يوجد استثمار صافي أو استثمار مبدئي صافي" شبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناء للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ورغم أن المشروع من ليس عليه التزم اداء مستقبلي فإن التسديد النهائي للعقد هو بتاريخ مستقبلي وقيمة العقد تتغير تبعاً للتغيرات في مؤشر الفائدة بين البنوك، وبالتالي فإن العقد يعتبر عقد مشتقة.

هل تتغير الإجابة إذا تم الوفاء بالتزام دفع الفائدة الثابتة في تاريخ لاحق للإعتراف المبدئي؟

إذا تم دفع الجزء الثابت خلال المدة، فإن ذلك يعتبر إنهاء لاتفاق المقايضة وإنشاء لأداة جديدة سيتم تقييمها (بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب. ٥ تعريف المشتقة : مبادلة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً أو المدفوعة متغيرة والمقبوضة ثابتة

إذا دفع فريق مقدماً وعند إنشاء العقد أو لاحقاً له التزمه بالدفع بموجب مقايضة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة فهل عقد المقايضة يعتبر أداة مالية مشتقة ؟

كلا. فإن العقد مقايضة أسعار فائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة لا يعتبر مشتقة إذا تم الدفع عند إنشاء العقد ولا يعود مشتقة إذا تم الدفع مقدماً وبعد إنشاء العقد لأنها تغطي عائدًا على المبلغ المدفوع مقدماً (الإستثمار) بالمقارنة مع العائد على أداة الدين ذات التدفق النقدي الثابت. "لا يوجد استثمار صافي أو استثمار مبدئي صافي" شبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناء للحصول على نفس الإستجابة للتغير في عوامل السوق" هو معيار اعتبار العقد أداة مشتقة.

لإيضاح ذلك: المشروع من دخل في مقايضة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة بقيمة اسمية ١٠٠ مليون ولمدة خمس سنوات مع الجهة المناظرة ج. إن الجانب المتغير من المقايضة يستند بشكل ربع سنوي على أسعار الفائدة بين البنوك لمدة ٣ شهور. أما دفعات الفائدة الثابتة بموجب المقايضة فتحتسب على أساس ١٠% من القيمة الاسمية للمقايضة أي ١٠ ملايين كل سنة. يقوم مشروع من بالدفع مقدماً بالتزمه بموجب

الجانب المتغير من المقايضة وذلك عند إنشاء المقايضة وبأسعار السوق الجارية، بينما يحتفظ بحقه في استلام دفعات فوائد ثابتة سنوياً بنسبة ١٠% على مبلغ ١٠٠ مليون.

إن التدفقات النقدية الواردة بموجب العقد تعادل تلك الواردة من أداة مالية ثابتة يعرف المشروع من أنه سيستلم ١٠ ملايين سنوياً خلال فترة حياة عقد المقايضة. بناء عليه، الاستثمار الأولي في العقد لا بد أن يكون مساوياً لأداة مالية مألوفة من قسط سنوي ثابت. وبالتالي، فإن صافي استثمار بفائدة مدفوعة مقدماً مدفوعة متغيرة ومستلمة ثابتة يكون مساوياً لصافي الاستثمار الذي يتطلب العقود الغير مشتقة التي يكون لها نفس الاستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق. لهذا السبب فإن الأداة لا ينطبق عليها عدم وجود استثمار صافي أو وجود استثمار صافي مبدئي يشبه ما قد يحتاجه نوع آخر من العقود المستثناء للحصول على نفس الاستجابة للتغير في عوامل السوق للشرط الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فإن العقد لا يعامل كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبالوفاء بالالتزامه بنفع دفعات أسعار فائدة متغيرة يكون المشروع من قد قام في الواقع بمنح قرض للمشروع ج. وفي هذا الوضع فإن الأداة تعامل كقرض أنشأه المشروع ما لم يكن لدى المشروع ج.

ب.٦ تعريف المشتقة : إجراء التفاضل بين القروض

قد يمنح المشروع أ المشروع ب قرضاً لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت ، بينما يمنح المشروع ب للمشروع أ في نفس الوقت قرضاً لخمس سنوات وبمبلغ مماثل بسعر فائدة متغير ، ولا يكون هناك تحويل لرسمال عند إنشاء العدين لأن المشروعين أ و ب بينهما إتفاقية تصفية ، فهل هذه تعتبر مشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم . هذا ينطبق عليه تعريف المشتقة (أي أنه يوجد متغير أساسي ضمنى ولا يوجد استثمار صافي مبدئي التي تشبه ما قد يحتاجه عقود أخرى التي يكون لها نفس الاستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق والتمسك في المستقبل)، وأن الأثر التعاقدى للقرضين يعادل عملية مقايضة أسعار صرف بدون استثمار مبدئي صافي. وأن العمليات غير المشتقة يتم تجميعها وتعامل كمشتقة عندما تؤول العمليات في جوهرها إلى مشتقة، وأن المؤشرات على ذلك تشمل ما يلي :

- أنها تحصل في نفس الوقت وتقابل إحداهما الآخر .
- لكل منها نفس النظير .
- تتصلان بنفس المخاطرة .
- لا توجد حاجة إقتصادية ظاهرة أو غرض عملي هام لهيكلة العمليتين بشكل منفصل بحيث لا يمكن تحقيق هذه الحاجة أو الغرض في عملية منفردة .

ولا تتغير الإجابة إذا لم يكن لدى المشروع أ والمشروع ب إتفاقية تصفية، لأن تعريف الأداة المشتقة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يستلزم تسوية صافية.

ب.٧ تعريف المشتقة: الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته

إن تعريف المشتقة بموجب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتطلب (أن يتم تسديد أداة الدين في تاريخ مستقبلي). هل هذا الشرط يعتبر متوفراً إذا كان هناك حق خيار من المتوقع أن لا تتم ممارسته لأنه - على سبيل المثال - غير مربح ؟

نعم. فالخيار يتم تسديده عند ممارسته أو بتاريخ إستحقاقه، وإن انتهاء الخيار بحلول الإستحقاق هو نوع من التسديد حتى ولم يكن هناك أي تبايل إضافي مفترض.

ب. ٨. تعريف المشتقة : عقد العملة الأجنبية المبني على حجم المبيعات

المشروع ه و ي الذي يصدر البيئات المتطقة بالصلوات بالدولار الأمريكي، يبيع منتجاته في فرنسا باليورو. يتعاقد المشروع ه و ي مع بنك استثمار لتحويل اليورو إلى دولارات أمريكية بسعر تحويل ثابت، ويتطلب العقد أن يحول مشروع ه و ي اليورو على أساس حجم مبيعاته في فرنسا مقابل دولارات أمريكية بسعر صرف ثابت قدره ٦,٠٠٠ ، فهل هذا العقد يعتبر مشتقة ؟

نعم . فالعقد يستند إلى أساسين متغيرين (سعر صرف العملة الأجنبية وحجم المبيعات) ، ولا ينطوي على صافي استثمار أو صافي استثمار مبني الذي يشبه ما قد يحتاجه عقد آخرى التي يكون لها نفس الإستجابة يتأثر نفس التأثير بالتغير في عوامل السوق ويوجد شرط دفع. ومعايير المحاسبة الدولية ٣٩ ، لا يستثنى من نطاقه المشتقات المبيعات المبنية على حجم المبيعات.

ب. ٩ تعريف المشتقة : العقد الأجل المدفوع مقدما

دخل مشروع في عقد أجل لشراء أسهم مشروع آخر خلال عام واحد بالسعر الأجل، ودفع القيمة عند إنشاء العقد وبالسعر الجاري للأسهم. هل يعتبر هذا العقد الأجل مشتقة ؟

كلا. فالعقد الأجل لا يتوفر فيه اشتراط (أن لا يكون هناك استثمار صافي مبني أو استثمار صافي بسيط) ليعتبر مشتقة.

الإيضاح تلك : المشروع ه و ي دخل في عقد أجل لشراء مليون سهم من الأسهم العادية للمشروع ك خلال مدة سنة واحدة. والقيمة الحالية للسهم ٥٠ لكل سهم بينما السعر الأجل لمدة سنة هو ٥٥ للسهم الواحد. ومطلوب من المشروع ه و ي أن يدفع مقدما قيمة العقد الأجل عند إنشاء العقد بمبلغ ٥٠ مليون، وأن الاستثمار المبني في هذا العقد الأجل وهو ٥٠ مليون، هو أقل من القيمة الاسمية للأساس الضماني وهو ١ مليون سهم بسعر أجل ٥٥ لكل سهم والإجمالي ٥٥ مليون. على كل حال فإن الاستثمار المبني الصافي يقارب المطلوب لأنواع أخرى من العقود يتوقع أن يكون لها نفس التجارب مع عوامل السوق لأن أسهم المشروع ك يمكن شراؤها منذ البداية بنفس السعر ٥٠. بالتالي فإن العقد الأجل المدفوع مقدما لا ينطبق عليه معيار الاستثمار المبني الصافي للأداة المشتقة.

ب. ١٠ تعريف المشتقة : الاستثمار المبني الصافي

العديد من الأدوات المشتقة مثل العقود المستقبلية والخيارات المكتوبة المتعامل بها في البورصة تتطلب وجود حسابات هامش. هل حساب الهامش يعتبر جزءاً من الاستثمار المبني الصافي؟

كلا . حساب الهامش ليس جزءاً من الاستثمار المبني الصافي في الأداة المشتقة. فحسابات الهامش هي شكل من أشكال الصمامات للجهة المناظرة أو لفرقة المقاصة ويمكن أن تكون على شكل نقد أو أوراق مالية أو أصول محددة أخرى عادة أصول سائلة، وحسابات الهامش هي أصول مستقلة يتم التعامل معها بشكل منفصل.

ب. ١١ تعريف المحتفظ به للمتاجرة : المحفظة ذات نمط قطعي حديث يقوم على جني الأرباح على المدى القصير

إن تعريف الأدوات المالية أو الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة ينص على أن (الأصول المالية أو الإلتزامات المالية يجب تصنيفها على أنها للمتاجرة إذا كان امتلاكها - جزءاً من محفظة مطبقة للأدوات المالية المستثمرة معاً أو التي يتوفر فيها دليل على نمط قطعي جديد لجني الأرباح على المدى القصير - بغض النظر عن سبب امتلاك الأداة - فما هو المقصود بالمحفظة لغرض تطبيق هذا التعريف ؟

رغم أن مصطلح "المحفظة" لم يتم تعريفه بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن السياق الذي استعمل فيه يدل على أن المحفظة هي مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي يتم التعامل معها كجزء من مجموعة (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ، وإذا وجد دليل على وجود نمط قطعي حديث لجني الأرباح من الأدوات المالية الموجودة في مثل هذه المحفظة، فإن تلك الأدوات المالية يمكن تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة حتى لو وجد ضمن المحفظة أداة مالية مفردة يمكن الاحتفاظ بها فعلاً لفترة زمنية أطول.

ب. ١٢ تعريف المحتفظ به للمتاجرة: ترصيد (موازنة) المحفظة

المشروع لديه محفظة استثمارية تتضمن أوراق مالية للديون وحقوق الملكية. وأن التوجيهات الموفقة لإدارة المحفظة تتضمن على أن مخاطر حقوق الملكية في المحفظة يجب أن تنحصر بين ٣٠ و ٥٠ بالمئة من إجمالي قيمة المحفظة. ومدير الاستثمار في المحفظة مفوض بموازنة (ترصيد) المحفظة في حدود الإرشادات الموضوعة وذلك من خلال شراء وبيع أوراق مالية للديون وحقوق الملكية، فهل يحق للمشروع تصنيف الأوراق المالية على أنها متوفرة للبيع ؟

الأمر يعتمد على نية المنشأة وممارستها السابقة. إذا كان مدير المحفظة مخولاً ببيع وشراء الأوراق المالية لمعادلة وموازنة المخاطر في المحفظة، ولكن لا توجد نية للمتاجرة ولا توجد ممارسة سابقة للبيع لتحقيق الربح على المدى القصير، فإن الأوراق المالية عندئذ تصنف على أنها متوفرة للبيع. أما إذا كان مدير المحفظة ينشط في بيع وشراء الأوراق المالية لتحقيق الربح على المدى القصير فإن الأوراق المالية في المحفظة تصنف على أنها محتفظ بها للمتاجرة.

ب. ١٣ الأصول المالية النقدية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:

الأصل المرتبط بمؤشر الأسعار

المشروع يشتري سنداً ذا خمس سنوات مرتبطاً بمؤشر أسعار بسعر إصدار أصلي يبلغ ١٠ وسعر السوق ١٢ بتاريخ الشراء. ولا يطلب السند أي دفعات فوائد قبل الإستحقاق. أما بتاريخ الإستحقاق، فيطلب السند دفع سعر الإصدار الأصلي البالغ ١٠ زائداً مبلغ إطفاء تكميلي يعتمد على ما إذا كان مؤشر أسعار البورصة المحدد يتجاوز المستوى المقرر سابقاً وذلك بتاريخ الإستحقاق. أما إذا كان مؤشر أسعار الأسهم لا يتجاوز أو يعادل المستوى المحدد سابقاً فلا يدفع أي مبلغ إطفاء تكميلي. وإذا تجاوز مؤشر أسعار الأسهم المستوى المحدد، فإن مبلغ الإطفاء التكميلي يحلل حاصل ضرب ١,١٥ في الفرق بين مستوى مؤشر أسعار الأسهم بتاريخ الإستحقاق ومستواه عند إصدار السند أصلاً مقسوماً على مستوى مؤشر أسعار الأسهم عند الإصدار الأصلي. وإن المشروع (أ) لديه النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق. هل يستطيع المشروع تصنيف السند على أنه استثمار محتفظ به لحين الإستحقاق؟

نعم. يمكن تصنيف السند على أنه محتفظ به لحين الإستحقاق لأن له دفعة ثابتة قدرها ١٠ وتاريخ إستحقاق ثابت والمشروع لديه النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ به لحين الإستحقاق (الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وعلى كل حال، فإن عنصر مؤشر أسعار الأسهم هو خيار شراء غير متصل اتصالاً كبيراً بالعقد الأساسي ويمكن فصله كمشقة مثبتة بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويخصص سعر الشراء البالغ ١٢ بين أداة الدين الأساسية والمشقة المثبتة. قطي سبيل المثال، تكون القيمة العادلة للخيار

المثبت عند الشراء ٤، وتقلس أداء الدين الأساسية عند الإعراف المبدي بسعر ٨. وفي هذه الحالة فإن الخصم البالغ ٢ المشمول بالسند الأساسي (الأصل البالغ ١٠ مخصصاً منه القيمة الأصلية المسجلة البالغة ٨) يتم إبطاؤه في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر السند بإستعمال أسلوب سعر القائد الحقيقي.

ب. ١٤ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق :

الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار

هل يمكن لسند ذي دفعة ثابتة في الإستحقاق وذي تاريخ إستحقاق ثابت أن يصنف على أنه إستثمار محتفظ به إلى الإستحقاق، إذا كانت دفعات فوائد السند مرتبطة بمؤشر أسعار سلعة أو سهم، وكان لدى المشروع النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بالسند حتى تاريخ الإستحقاق ؟

نعم - على كل حال، فإن دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار سهم ينتج عنها مشتقة مثبتة يتم فصلها ومعالجتها كمشتقة بالقيمة العادلة (الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) . إن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتم تطبيقها حيث يجب أن يتم مباشرة فصل الإستثمار الأصلي في الدين الأساسي (الدفعة الثابتة في الإستحقاق) عن المشتقة المثبتة (دفعات الفائدة المرتبطة بمؤشر الأسعار) .

ب. ١٥ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق - البيع اللاحق لعملية تخفيض

التصنيف

هل يؤدي بيع إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق نتيجة لتخفيض درجة الإلتزام للمصدر من قبل مؤسسة تصنيف التساؤل حول نية المشروع الاحتفاظ بإستثمارات أخرى محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

ليس بالضرورة، إن تخفيض التصنيف من المحتمل أن يكون مؤشراً على انخفاض الملاءة الإئتمانية للمصدر. ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن البيع الناتج من تراجع الملاءة الإئتمانية للمصدر قد يفي بالشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لذلك فهو لا يؤثر تساؤلاً حول نية المشروع في الاحتفاظ بإستثمارات أخرى حتى الإستحقاق. وعلى كل حال، فإن تراجع الملاءة الإئتمانية يجب أن يكون كبيراً قياساً بالتصنيف الإئتماني عند الإعراف المبدي. كذلك، لم يكن من الممكن إلى الحد المعقول توقع تخفيض التصنيف الإئتماني عندما قام المشروع بتصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به حتى الإستحقاق وذلك مراعاة للمعيار ٣٩. وإن تخفيض التصنيف الإئتماني لوحده ضمن طبقة معينة أو ذات تصنيف مماثل إلى الطبقة الأقل تصنيفاً مباشرة يمكن اعتباره في الغالب أمراً من الممكن توقعه إلى حد معقول. أما إذا كان تخفيض التصنيف مقترناً مع معلومات أخرى توفر دليلاً على وجود تراجع في التصنيف الإئتماني فإن انخفاض الملاءة الإئتمانية في الغالب يعتبر هاماً.

ب. ١٦ تعريف الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق: عمليات البيع المسموحة

هل يمكن أن تغير الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق بسبب التغير في الإدارة أن تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق ؟

نعم، فالتغير في الإدارة ليس معرفاً في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تطبيق ٢٢ يتم فيه عمليات بيع أو نقل البنود المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لا تهدد تصنيف الأصول المالية الأخرى على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وكاستجابة على التغير في الإدارة، فإن عمليات البيع يمكن أن تطرح مسألة نية الإدارة في الاحتفاظ بالإستثمارات حتى تاريخ الإستحقاق.

وللتوضيح، فإن لدى المنشأة (س) محفظة أصول مالية مصنفة على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. في الفترة الحالية، وبناء على توجه مجلس الإدارة فقد تم استبدال فريق الإدارة العليا. وترغب الإدارة ببيع جزء من الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق من أجل تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة والموافق عليها من قبل الإدارة. وبالرغم من أن فريق الإدارة السابق قد شغل موقعه منذ بداية المنشأة ولم تقم المنشأة (س) بأسس عمليات إعادة هيكلة رئيسية من قبل، ولكن البيع يطرح مسألة نية المنشأة (س) في الاحتفاظ بالأصول المالية المتبقية حتى تاريخ الاستحقاق.

ب. ١٧. الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق: المبيعات استجابة لمتطلبات رأس المال الخاصة بمنشأة معينة

في بعض البلدان، يمكن أن تضع السلطات المنظمة للبنوك أو غيرها من السلطات متطلبات خاصة لرسمال المشروع تحدياً، بناءً على تقييم المخاطر في ذلك المشروع. وينص التطبيق ٢٢(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إن المشروع الذي يبيع استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق استجابة لزيادة كبيرة في متطلبات رأس المال قد تفرضها السلطة التنظيمية المختصة يمكن له أن يفعل ذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ دون أن يشير بالضرورة تسوُّلاً حول نيته الاحتفاظ بالاستثمارات الأخرى حتى الاستحقاق. فهل إن مبيعات الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق بسبب الزيادة الكبيرة في متطلبات رأس المال الخاص تحدياً للمشروع والمفروضة من قبل السلطة التنظيمية المختصة (أي متطلبات رأس المال التي تطبق على مشروع بعينه ولكن ليس على الصناعة بأكملها) يثير مثل هذا الشك ؟

نعم، مثل هذه المبيعات تخلق شبهة على نية المشروع الاحتفاظ بأصول مالية أخرى على أساس إنها محتفظ بها حتى الاستحقاق، إلا إذا أمكن إثبات أن المبيعات تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من حيث إنها ناتجة عن متطلبات زيادة رأس المال، وهو حادث مستقل خارج سيطرة المشروع، وهو لا يتصف بالتكرار ولم يكن ممكناً للمشروع في الأحوال العادية أن يتوقع حدوثه.

ب. ١٨. الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق: الرهن الضامن للقروض وإتفاقيات إعادة الشراء (الريبو) وإتفاقيات إقراض الأوراق المالية

لا يستطيع المشروع أن يكون لديه قدرة مؤكدة على الاحتفاظ باستثمار حتى الاستحقاق إذا كان معرضاً لعائق قد تحول دون نيته الاحتفاظ بالأصل المالي إلى الاستحقاق، فهل هذا يعني أن سندات الدين التي كتبت قد رهنّت على سبيل الضمان أو بيعت إلى فريق آخر بموجب إتفاقية إعادة شراء (ريبو) أو عملية إقراض أوراق مالية واستمر الاعتراف بها فإن تلك السندات لا يمكن تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الاستحقاق ؟

كلا. فإن نية المشروع وقدرته على الاحتفاظ بسندات الدين إلى الاستحقاق لا تعتبر قد أعيقت بالضرورة إذا تم رهن تلك السندات أو إنها موضوع إتفاقية إعادة شراء أو إتفاقية إقراض أوراق مالية. وعلى كل حال، فإن المشروع لا تكون له النية الإيجابية والقدرة للاحتفاظ بسندات الدين حتى الاستحقاق إذا كان المشروع لا يتوقع أن يستطيع الاحتفاظ بتلك السندات أو أن يستعيد حق السيطرة عليها.

ب. ١٩ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق : "الإخلال"

تجلبوا مع عروض عطاء غير مسترجعة يقوم المشروع (أ) ببيع جزء كبير من أصول مالية مصنفة على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق وذلك بشروط إقتصادية مناسبة. لا يقوم المشروع (أ) بتصنيف أي أصول مالية يحوزها بعد البيع على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق. وعلى أي حال، فإنه لا يعد تصنيف المتبقي من الإستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق بحجة أنه لا يزال لديه التنية للإحتفاظ بها إلى الإستحقاق. هل يكون المشروع (أ) قد راعى وامتزم بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. إذا حصل بيع أو تحويل لأكثر من جزء بسيط من أصول محتفظ بها حتى الإستحقاق ونُتج عنه عدم التزام بالشروط الواردة في الفقرة ٩ والفقرة ٢٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإنه يجب عدم تصنيف أية أدوات في تلك الفئة. وبالتالي، فإن المتبقي من الأصول المحتفظ بها حتى الإستحقاق يعد تصنيفها إما على أنها متوفرة للبيع أو أنها محتفظ بها للتجارة. وتسجل إعادة التصنيف في الفترة المحاسبية التي يتم فيها البيع أو التحويل وتعامل كتغيير في التصنيف بموجب الفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. توضح الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يجب مرور سنتين مالييتين على الأقل قبل أن يستطيع المشروع مرة أخرى أن يصنف أصول مالية على أنه يحتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب. ٢٠ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق :**التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم " الإخلال "**

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على فئات مختلفة من الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق مثل سندات دين صادرة بالدولار الأمريكي وسندات دين صادرة باليورو ؟

كلا . شرط أو حكم (الإخلال Tainting) الوارد في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واضح. إذا باع مشروع أو أعاد تصنيف جزء يتجاوز القدر البسيط من إستثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق، فإنه لا يستطيع تصنيف أية أصول مالية على إنها أصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق .

ب. ٢١ الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق:**تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد البيانات المالية الموحدة**

هل يمكن لمشروع تطبيق الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل منفصل على الأصول المالية المحتفظ بها حتى الإستحقاق من قبل شركات مختلفة في مجموعة موحدة. على سبيل المثال، كان تكون تلك الشركات في المجموعة موجودة في قطار مختلفة ذات بيئات إقتصادية وقانونية متباينة ؟

كلا. إذا قام مشروع ببيع أو إعادة تصنيف أكثر من إستثمار ذي قيمة بسيطة مصنّف على أنه محتفظ به حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة، فإنه لا يستطيع تصنيف أي أصول مالية كأصول مالية محتفظ بها حتى الإستحقاق في البيانات المالية الموحدة ما لم تتم مراعاة الشروط الواردة في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

ب. ٢٢ تعريف القروض والذمم المدينة: أداة حقوق الملكية

هل يمكن أن يصنف ذلك أداة حقوق الملكية، مثل الأسهم الممتازة، ذات الدفعات الثابتة أو المحددة ضمن القروض والذمم المدينة؟

نعم. إذا كان من الممكن للجهة المصدرة تسجيل أداة حقوق الملكية غير المشتقة على أنها إلتزام، وله دفعات ثابتة أو محددة وليس مسعرة في السوق النشط، فمن الممكن أن يصنفها المالك ضمن القروض والذمم المدينة، شريطة أن يتحقق التعريف خلافاً لذلك. ويوفر معيار المحاسبة الدوليان ٣٢ و١٥، ومعيار المحاسبة الدوليان

٣٢ و ٣٣. إرشادات حول تصنيف الأداة المالية على أنها يلتزم أو على أنها حقوق ملكية من منظور الجهة المصدرة للأداة المالية. فإذا حققت الأداة تعريف أداة حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، فلا يمكن تصنيفها ضمن القروض والذمم المدينة من قبل الجهة المصدرة.

ب. ٢٣ تعريف القروض والذمم المدينة المنشأة : ودائع البنوك في البنوك الأخرى

قد تودع البنوك ودايع لأجل لدى البنك المركزي أو بنوك أخرى. وأحياناً، يكون دليل الوديعة (الإيصـال) قابلاً للتداول، ولا يكون كذلك أحياناً أخرى، وحتى لو كان قابلاً للتداول، فإن البنك المودع قد ينوي أو لا ينوي بيعه، فهل يمكن تصنيف مثل هذه الوديعة كقرض و ذمم مدينة كما ورد في الفقرة ٩ من معيار ٣٩ ؟

إن مثل هذه الوديعة المقابلة للتعريف للقروض والذمم المدينة، سواء كان الدليل (الإيصـال) قابلاً أو غير قابل للتداول، ما لم يكن البنك المودع ينوي بيع الأداة فوراً أو على المدى القصير، وفي هذه الحالة تعتبر الوديعة أداة مالية للمتاجر.

ب. ٢٤ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل بسعر فائدة ثابت أو متغير بناءً على سعر السوق

أحياناً يشتري المشروع أو يصدر أدوات دين يلزم قياسها بالتكلفة المطفأة ولا يوجد على المصدر أي إلتزام بدفع القيمة الأولية (رأس المال). ويمكن دفع الفائدة إما بسعر ثابت أو بسعر متغير. فهل يمكن للفرق بهذا المبلغ الأساسي المنفوع أو المستلم وبين الصفر (القيمة في الاستحقاق) أن يتم إطفاء فوراً عند الاعتراف الأولي بفرض تحديد التكلفة المطفأة إذا كان سعر الفائدة ثابت أو متغير على أساس سعر السوق ؟

كلا . فحيث أنه لا توجد دفعات من المبلغ الأساسي (رأس المال)، فإنه لا يكون هناك إطفاء للفرق بين المبلغ الأساسي ومبلغ الإطفاء إذا كان سعر الفائدة ثابتاً أو متغير حسب سعر السوق. وحيث أن دفعات الفوائد ثابتة أو حسب سعر السوق ولن تنفع سنوياً على مدى العمر، فإن التكلفة المطفأة (أي القيمة الحالية لسلسلة الدفعات النقدية المستقبلية بسعر فائدة فعلي، تساوي القيمة الأساسية في كل فترة (الفترة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

ب. ٢٥ تعريف التكلفة المطفأة : أدوات الدين طويلة الأجل ذات سعر فائدة متناقص

إذا كان سعر الفائدة المذكور على أداة دين طويلة الأجل يتناقص مع مرور الزمن فهل تكون التكلفة المطفأة مساوية للقيمة الأساسية (رأس المال) في كل فترة ؟

كلا . فمن وجهة نظر إقتصادية، فإن بعض أو جميع دفعات الفوائد هي تسديد للمبلغ الأساسي. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون سعر الفائدة ١٦% لأول عشر سنوات وصفر % في الفترات اللاحقة. في هذه الحالة، يتم إطفاء المبلغ الأساسي ليصل إلى الصفر على مدى السنوات العشر الأولى باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية، لأن جزءاً من الفوائد المدفوعة تمثل دفعات سنوية لأن القيمة الحالية لسلسلة الدفعات النقدية المستقبلية للفترات اللاحقة هي صفر (أي لا وجود للمزيد من الدفعات اللاحقة للمبلغ الأساسي أو للفائدة في الفترات اللاحقة).

ب. ٢٦. مثال على احتساب التكلفة المطفأة: الأصل المالي

إن الأصول المالية المستثناة من تقدير القيمة العادلة ولها تاريخ إستحقاق محدد يجب قياسها بالتكلفة المطفأة ، فكيف يتم قياس التكلفة المطفأة ؟

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، تقاس التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب سعر الفائدة الحقيقي. ولن سعر الفائدة الملازم للأداة المالية هو السعر الذي يخصم بالضبط التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية (عبر صلاحياتها أو بتاريخ إعادة التسعير التالي) إلى القيمة المسجلة الصافية عند الاعتراف المبني، ويتضمن الاحتساب جميع الرسوم والنقاط المدفوعة أو المقبوضة .

لإيضاح ذلك : البنك (أ) لشترى أداة دين باقي على استحقاقها خمس سنوات وذلك بقيمتها العادلة البالغة ١٠٠٠ (بما في ذلك تكاليف إجراء العملية). ون المبلغ الأساسي للأداة ١٢٥٠ وتعطى فائدة بسعر ثابت قدره ٤,٧ بالمائة يتفع سنويا ($1250 \times 4,7\% = 59$ لكل سنة). يحدد العقد أيضا أن المستقرض خيارا بالدفع المسبق للأداة وعدم إيقاع أي عقوبة على التفعات المسبقة. وفي البداية، تتوقع المنشأة أن لا يقوم المستقرض بالدفع المسبق.

ويمكن بيان أنه من أجل تخصيص دفعات الفائدة والخصم المبني عبر مدة أداة الدين بسعر ثابت على القيمة المسجلة فإنه يجب ترانكها بنسبة ١٠% سنويا ، ويعطى الجدول أدناه معلومات عن التكلفة المطفأة، ويراد الفائدة والتدفقات النقدية لأداة الدين في كل فترة محاسبية.

المنته	(أ) القيمة المطفأة بداية الإيراد من الفوائد	(ب) $(أ - 10\%)$	(ج) التدفقات النقدية	(د) $(أ + ب - ج)$ التكلفة المطفأة بنهاية المنته
٠×٢٠	١٠٠٠	١٠٠	٥٩	١٠٤١
١×٢٠	١٠٤١	١٠٤	٥٩	١٠٨٦
٢×٢٠	١٠٨٦	١٠٩	٥٩	١١٣٦
٣×٢٠	١١٣٦	١١٣	٥٩	١١٩٠
٤×٢٠	١١٩٠	١١٩	٥٩ + ١٢٥٠	-

في اليوم الأول من عام ٢٠٢٠ قامت المنشأة بتعديل تقديراتها للتدفقات النقدية. فإن المنشأة تتوقع بأن ٥٠% من المبلغ سيدفع مقدما في نهاية العام ٢٠٢٠ و باقي المبلغ ٥٠% سيدفع في نهاية العام ٢٠٢٠. بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩. للفترة ٨ من التطبيقات الإرشادية، تم تعديل الرصيد الافتتاحي لأداة الدين في 20x2. وتم حساب المبلغ الذي تم تعديله من خلال خصم المبلغ الذي تتوقع المنشأة استلامه في 20x2 والسنوات اللاحقة باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي (١٠%). ويؤدي هذا إلى رصيد افتتاحي جديد في 20x2 بقيمة ١١٣٨ وحدة عملة. ويتم تسجيل تعديل قيمة ٥٢ وحدة عملة (١١٣٨ - ١٠٨٦ وحدة عملة) في حساب الربح أو الخسارة في 20x2. ويقدم الجدول أدناه معلومات حول التكلفة المطفأة ودخل الفائدة والتدفقات النقدية كما من الممكن تحديدها مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في التقدير.

السنة	(أ) القيمة المطفأة بداية الإيراد من الفوائد	(ب) $(أ - ١٠\%)$	(ج) التكاليف النقدية	(د) $(أ + ب - ج)$ التكلفة المطفأة بنهاية السنة
٠٢٠٠	١٠٠٠	١٠٠	٥٩	١٠٤١
١٢٠٠	١٠٤١	١٠٤	٥٩	١٠٨٦
٢٢٠٠	١٠٨٦ + ٥٢	١١٤	٥٩ + ٩٢٥	٥٦٨
٣٢٠٠	٥٦٨	٥٧	٣٠	٥٩٥
٤٢٠٠	٥٩٥	٦٠	٣٠ + ٦٢٥	-

فإذا تم تخفيض أداة الدين بنهاية العام ٢٠٠٢ على سبيل المثال فإن الخسارة الناتجة عن التخفيض تحسب بالفرق بين القيمة المسجلة (١١٣٦) والقيمة الحالية للتكاليف النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي (١٠%).

ب. ٢٧ مثال على حساب التكلفة المطفأة : أدوات الدين ذات دفعات للفوائد المترتبة.

أحياناً يقوم المشروع بشراء أو إصدار أدوات دين بسعر فائدة محدد مسبقاً ويزداد أو ينقص باستمرار (بسرعة فائدة متخرج) خلال عمر أداة الدين. فإذا كانت هناك أداة دين بفائدة متدرجة ونون وجود مشتقة متممة مصدرة بسعر ١٢٥٠ ولها قيمة عند الاستحقاق تبلغ ١٢٥٠ فهل تكون تكلفة الإطفاء تسوي ١٢٥٠ في كل فترة من الفترات التي تصدر عنها تقارير خلال مدة الأداة ؟

كلا . بالرغم من عدم وجود فرق بين القيمة الأولية والقيمة عند الاستحقاق فإن المشروع يستعمل أسلوب سعر الفائدة الفعلي لتخصيص دفعات الفائدة خلال مدة أداة الدين للوصول إلى حصيلية مساوية في الاستحقاق أي سعر فائدة ثابت على المبلغ المرحل (الفترات ٩ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩).

المثال التالي يوضح كيف تتم عملية حساب التكلفة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة للفعال لأداة مع الافتراض سلفاً بأن سعر الفائدة ينخفض أو يرتفع خلال عمر الأداة (بسرعة فائدة متخرج).

بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٠ أصدر المشروع أداة دين بسعر ١٢٥٠. القيمة الأصلية (رأس المال) هي ١٢٥٠ وأداة الدين تستحق الدفع بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤. سعر الفائدة محدد في اتفاقية الدين كنسبة مئوية من رأس المال على النحو التالي: ٦% لعام ٢٠٠٠ (٧٥)، ٨% لعام ٢٠٠١ (١٠٠)، ١٠% لعام ٢٠٠٢ (١٢٥)، ١٢% لعام ٢٠٠٣ (١٥٠) و ١٦,٤% لعام ٢٠٠٤ (٢٠٥). في هذه الحالة فإن سعر الفائدة الذي يحقق بالضبط التدفقات النقدية المستقبلية هو ١٠%. في كل فترة يعاد تخصيص دفعات الفائدة النقدية على مدة أداة الدين بغرض تحديد التكلفة المطفأة، وفي كل فترة يتم ضرب تكلفة الإطفاء في كل فترة بسعر الفائدة الفعلي البالغ ١٠% ويضاف الناتج إلى التكلفة المطفأة، وإذا دفعت أي مبالغ نقدية خلال الفترة قبلها تخصم من الرقم الناتج، وعليه، تكون التكلفة المطفأة لكل فترة كما يلي:

المنة	(أ) التكلفة المضافة بداية العام	(ب) أ ١٠ × % الفاقد الممتلئ	(ج) التكاليف التقديرية	(د) التكلفة المضافة بنهاية العام
٢٠٠٠	١٢٥٠	١٢٥	٧٥	١٣٠٠
٢٠٠١	١٣٠٠	١٣٠	١٠٠	١٣٣٠
٢٠٠٢	١٣٣٠	١٣٣	١٢٥	١٣٣٨
٢٠٠٣	١٣٣٨	١٣٤	١٥٠	١٣٢٢
٢٠٠٤	١٣٢٢	١٣٣	٢٠٥ + ١٢٥٠	-

ب. ٢٨ عقود الأسلوب المنتظم : عدم وجود سوق ثابتة محددة

هل يمكن لعقد شراء أصل مالي أن يعتبر عقد "أسلوب منتظم" إذا لم تكن هناك سوق ثابتة محددة للمتاجرة بمثل هذا العقد ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يشير إلى الشروط التي تتطلب تسليم الأصل ضمن الإطار الزمني المحدد بصفة عامة بموجب النظام أو الاتفاق والعرف في السوق المعني. وأن السوق كما استعمل في الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا ينحصر بسوق تداول أسهم رسمي أو سوق منتظم خارج السوق الرسمي. بل أن يعني، البيئة التي يتم فيها في المعتاد تداول الأصل المالي. وأن الإطار الزمني المقبول هو الفترة المعقولة والمطلوبة في المعتاد ليقوم الأطراف بالمعيار وإعداد وتنفيذ مستندات إتمام الصفقة .

على سبيل المثال ، فإن سوق الإصدارات الخاصة للأسهم يمكن أن يكون الساحة العامة.

ب. ٢٩ عقود الأسلوب المنتظم : العقود المستقبلية

المشروع أ ب ج دخل في عقد مستقبلي لشراء مليون سهم من أسهم ط المصدرة للعملة خلال شهرين بسعر ١٠ لكل سهم. والعقد هو من أحد الأفراد وهو ليس من العقود المتداولة في البورصة. ويتطلب العقد من المشروع أ ب ج أن يستلم الأسهم استلاماً فعلياً وأن يدفع للجهة المناظرة ١٠ مليون نقداً. وأن أسهم ط يتم تداولها في سوق أسهم عامة نشيط بمعدل ١٠٠٠٠٠ سهم يومياً. وأن مدة التسليم المنتظم هي ٣ أيام. فهل العقد المستقبلي يعتبر عقد أسلوب منتظم ؟

كلا. يجب اعتبار هذا العقد كمشتقة لأنه يتم تسديده بالطريقة المقررة بالتشريع أو الاتفاق والعرف في مكان السوق المعني.

ب. ٣٠ عقود الأسلوب المنتظم : ما هي شروط التسديد المعتادة الواجبة التطبيق

إذا كانت أسهم المشروع يتم تداولها في أكثر من سوق نشط، وشروط التسديد مختلفة باختلاف الأسواق النشطة المتعددة، فأي الشروط يتم تطبيقها لتقييم ما إذا كان بحق عقد من عقود شراء تلك الأسهم هو من عقود الأسلوب المنتظم ؟

النصوص المطبقة في السوق الذي يتم فيه الشراء فعلاً.

ولإيضاح ذلك : المشروع هـ و ي لشترى مليون سهم من أسهم المشروع أ ب ج المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية من خلال وسيط، على سبيل المثال، وتاريخ تسديد العقد بعد ستة أيام عمل. والمتاجرة بالأوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية في البورصات يتم في المعتاد خلال ٣ أيام عمل. وحيث أن الصفة يتم تسديدها خلال ستة أيام، عمل فإنها لا تنطبق عليها الإعفاء كصفة أسهم بالأسلوب المنتظم .

إلا أنه، لو أن المشروع هـ و ي تم الصفة لدى بورصة أجنبية يكون التسديد المعتاد فيها خلال ستة أيام عمل، فإن العقد ينطبق عليه الإعفاء كصفة أسهم بالأسلوب المنتظم.

ب.٣١ عقود الأسلوب المنتظم : شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء

المشروع أ يشترى خيار شراء في سوق عامة تسمح بشراء ١٠٠ سهم من الأسهم الخاصة بالمشروع هـ و ي في أي وقت من الأشهر الثلاثة التالية بسعر ١٠٠ لكل سهم. فإذا مارس المشروع أ حقه في الخيار ، يكون أمامه ١٤ يوما لتسديد العملية طبقا للتعليمات أو الإثباتات في سوق الخيارات. ويتم تداول أسهم مشروع هـ و ي في سوق عامة نشطة تطلب التسديد خلال ثلاثة أيام. فهل شراء الأسهم من خلال ممارسة الخيار يعتبر شراء أسهم بالأسلوب المنتظم ؟

نعم . إن تسديد الخيار تحكمه التعليمات والإثباتات في سوق الخيارات، ولذلك فيعد ممارسة الخيار لا يمكن اعتباره كمشقة لأن التسديد من خلال تسليم الأسهم خلال ١٤ يوما يعتبر عملية الأسلوب المنتظم.

ب.٣٢ الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالالتزامات المالية باستخدام محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد

يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أحكاما خاصة تتعلق بالإعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول المالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. هل هذه الأحكام تنطبق على التعامل بالأدوات المالية المصنفة على أنها التزامات مالية، مثل معاملات التزامات الودائع والتزامات المتاجرة ؟

كلا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتضمن أي متطلبات معينة تتعلق بمحاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد في حالة التعامل بالأدوات المالية المصنفة كالتزامات مالية. فإن المتطلبات العامة للإعتراف وإلغاء الاعتراف الواردة في الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هي الواجبة التطبيق . تنص الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الالتزامات المالية يعترف بها في التاريخ (الذي يصبح فيه المشروع طرفا في الشروط التعاقدية المتعلقة بالأداة). ومثل هذه العقود لا يعترف بها في المعتاد إلا إذا قام أحد الأطراف بالتنفيذ أو أن العقد هو عقد مثبت (مشقّق) غير معفى من أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما الفقرة ٣٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فتتضمن على أن الالتزامات المالية يلغى الإعتراف بها عند الوفاء بها تماما فقط أي عندما يتم الإبراء منها أو إلغائها أو انتهاء مفعولها.

القسم ج: المشتقات المثبتة

ج.١ المشتقات المثبتة: فصل أداة الدين الأساسية

إذا ما أريد فصل مشتقة مثبتة (ليست خياراً) عن أداة دين أساسية، فكيف يكون التعرف على شروط أداة الدين الأساسي والمشتقة المثبتة؟ على سبيل المثال، هل يمكن أن تكون أداة الدين الأساسي أداة ذات سعر فائدة ثابت أو أداة ذات سعر فائدة متغير أو أداة ذات قسيمة قيمتها صفر؟

إن شروط أداة الدين الأساسية تعكس الشروط الجوهرية الصريحة والضمنية للأداة المنوعة (المجمعة). وإذا لم تكن هناك شروط ضمنية أو صريحة فإن المشروع يكون له حكمه الخاص على الشروط. وعلى كل حال، فإن المشروع قد لا يتعرف على عنصر غير محدد أو تضع شروط أداة الدين الأساسي بكيفية تؤدي إلى فصل المشتقة المثبتة التي هي أساساً غير موجودة بوضوح في المشتقة المنوعة (المجمعة)، أي أنها، لا تستطيع خلق تدفق نقدي لا وجود له. فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك أداة دين منتهية خمس سنوات لها دفعات فوائد ثابتة قدرها ٤٠٠٠٠ سوبوا ومبلغ أساسي (رأسمال) يستحق الدفع عند الإستحقاق ويبلغ ١٠٠٠٠٠٠ مضروبا في التغير في مؤشر أسعار الأسهم فإنه سيكون من غير المناسب التعرف على عقد سعر فائدة أساسي عالم ومبادلة حقوق ملكية مثبتة ذات سعر فائدة عالم بدلاً من التعرف على سعر فائدة أساسي ثابت. وفي ذلك المثال فإن العقد الأساسي هو أداة دين ذات سعر فائدة ثابت ينتج عنها ٤٠٠٠٠ سوبوا لأنه لا توجد تكلفات نقدية سعر الفائدة للعالم في الأداة المنوعة (المجمعة).

علوة على ذلك، فإن شروط المشتقة المثبتة، التي ليست خياراً مثل عقد أجل أو مبادلة يجب تحديدها بحيث تؤدي إلى أن المشتقة المثبتة تكون قيمتها العاللة صفرًا عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإذا ما سمح بفصل المشتقات المثبتة لغير اختيارية، وذلك بشروطها فإنه يمكن تفكيك الأداة المنوعة (المجمعة) إلى عدد غير محدود من تجمعات أدوات الدين الأساسية والمشتقات المثبتة، من خلال أن يتم (على سبيل المثال) فصل المشتقات المثبتة ذات الشروط التي تخلق افتراض مرجح أو عدم تماثل أو التعرض لمخاطر غير موجودة أساساً في الأداة المنوعة (المجمعة). ولذلك فمن غير المناسب فصل مشتقة مثبتة غير اختيارية بشروط تؤدي إلى قيمة عاللة عدا الصفر عند إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة). وإن تحديد شروط المشتقة المثبتة يبني على الظروف القائمة عند إصدار الأداة المالية.

ج.٢ المشتقات المثبتة : فصل حق الخيار المثبت

جاء في الإستجابة على السؤال ج.١ أن شروط المشتقة المثبتة غير الاختيارية يجب وضعها بحيث تؤدي إلى أن تكون القيمة العاللة للمشتقة المثبتة صفرًا بتاريخ الإعراف المبني بالأداة المنوعة (المجمعة). وعند فصل المشتقة المثبتة غير الاختيارية، هل يجب وضع شروط الخيار المثبت بشكل يؤدي بالمشتقة المثبتة إما إلى أن تكون قيمة عاللة تساوي صفرًا أو قيمة حقيقية تبلغ صفرًا (أي بالسعر الجاري) عند بداية إنشاء الأداة المنوعة (المجمعة)؟

كلا. فالسلوك الاقتصادي للأداة المنوعة (المجمعة) ذات المشتقة المثبتة الاختيارية (المبنية على خيار) يعتمد بشكل حاسم على سعر تنفيذ الخيار المحدد لخاصية الخيار كما هو موضح أثناء ذلك، فإن فصل المشتقة المثبتة المبنية على خيار (إما في ذلك أي صفة بيع أو شراء أو سقف أعلى أو حد أدنى أو تحديد حد أعلى أو أدنى أو تبادل في صفات الأداة المنوعة) يجب أن يبني على الشروط المعينة لصفة الخيار والموتقة في الأداة

المنوعة. ونتيجة لذلك، فإن المشتقة المثبتة ليس بالضرورة أن يكون لها قيمة عادلة أو قيمة حقيقية تعادل الصفر وقت الإعراف بالأداة المنوعة.

وإذا طلب من مشروع التحقق من شروط المشتقة المثبتة المبينة على حق خيار من أجل الحصول على سعر عادل يعادل الصفر للمشتقة المثبتة، فإن السعر الحقيقي عموماً يجب تحديده بحيث يكون الخيار غير مربح بشكل غير محدود. وهذا يعني أن يستبعد تماماً احتمال ممارسة صفة الخيار. إلا أنه، نظراً لأن احتمال ممارسة صفة الخيار في الأداة المجمعة هو عموماً ليس مستبعداً تماماً (ليس صفراً)، فإنه مما لا يتسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة أن نفترض أن القيمة للعادلة المبينة تساوي صفراً. وبالمثل، إذا طلب من المشروع التحقق من شروط مشتقة مثبتة مبينة على خيار من أجل الوصول إلى قيمة حقيقية للمشتقة المثبتة تساوي صفراً، فإن السعر الفعلي يجب افتراض أنه يساوي المتغير الضمني عند الإعراف بالأداة المجمعة. وفي هذه الحالة فإن القيمة للعادلة للخيار ستكون فقط من القيمة الزمنية واحتمال ارتفاعها مستقبلاً، وعلى كل حال فإن هذا الافتراض لا يتسجم مع السلوك الاقتصادي المحتمل للأداة المجمعة بما في ذلك احتمال ممارسة صفة الخيار إلا إذا كان السعر الحقيقي المتفق عليه يساوي سعر المتغير الضمني عند الإعراف المبني بالأداة المجمعة.

إن الطبيعة الاقتصادية للمشتقة المثبتة المبينة على الخيار هي أساساً تختلف عن المشتقة المثبتة المبينة على عقد أجل (ويشمل ذلك العقود الأصلية والمقايضات)، لأن شروط العقد الأجل تقتضي أنه سيكون هناك في تاريخ معين عمل دفعة مبينة على الفرق بين سعر الأصل الضمني والسعر الأجل، بينما شروط الخيار هي أن الدفعة التي تبني على الفرق بين سعر الأصل الضمني والسعر الحقيقي للخيار قد تتحقق وقد لا تتحقق اعتماداً على العلاقة بين السعر المتفق عليه وسعر الأصل الضمني. وذلك في تاريخ محدد في المستقبل، ولذلك فإن تعديل السعر الحقيقي لمشتقة مثبتة مبينة على حق خيار بغير طبيعة الأداة المنوعة، فمن ناحية إذا كانت شروط مشتقة مثبتة مبينة على حق خيار ضمن أداة دين أساسية قد حدثت بحيث ينتج عنها قيمة عادلة بأي مبلغ عدا الصفر عند إنشاء الأداة المجمعة فإن ذلك المبلغ هو أساساً يمثل اقتراضاً أو إقراضاً، وبالتالي، وكما نوقشت في السؤال ج.١، فإنه ليس من المناسب فصل المشتقة المثبتة غير المبينة على حق خيار والمضمنة في أداة دين رئيسية وذلك بشروط تؤدي إلى قيمة عادلة خلاف الصفر بتاريخ الإعراف بالأداة المجمعة.

ج.٣ المشتقات المثبتة : محاسبة السند القابل للتحويل

ما هي المعالجة المحاسبية للاستثمار في سند (أصل مالي) قابل للتحويل قبل الإستحقاق إلى أسهم في المشروع المصدر أو مشروع آخر ؟

إن الاستثمار في سند قابل للتحويل قبل الإستحقاق لا يمكن بصفة عامة تصنيفه كاستثمار محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لأن ذلك لا يتسجم مع خاصية الحق - في التحويل إلى أسهم حقوق الملكية قبل الإستحقاق.

إن الاستثمار في سند قابل للتحويل يمكن تصنيفه كصل مالي جاهزة للبيع شريطة أن لا يكون قد تم شراؤها لأغراض المتاجرة. فإن خيار التحويل إلى حقوق ملكية هو مشتقة مثبتة.

إذا تم تصنيف السند على أنه جاهز للبيع واعترف بتغيرات القيمة للعادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى حين بيع السند، فإنه يتم بصفة عامة فصل خيار التحويل إلى حقوق ملكية (المشتقة المثبتة). ويجرى توزيع المبلغ المدفوع لقاء السند بين سند الدين بدون خيار التحويل وبين خيار - التحويل إلى حق ملكية، والتغيرات في

القيمة العادلة لخيار التحويل إلى حق ملكية يتم الاعتراف بها في بيان الدخل ما لم يكن الخيار هو جزء من علاقة مقايضة تنفق نقدي.

إذا سجل السند بالقيمة العادلة مع اظهار التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر، فإنه لا يسمح بفصل المشتقة المثبتة على السند الأساسي.

ج.٤ المشتقات المثبتة : حوافز حقوق الملكية

في بعض الحالات، توافق الجهات المقرضة على منح قروض ذات مخاطر، إذا قام المقرض أو عندما يقوم المقرض بإدراج أسهمه في بورصة أوراق مالية فإن جهة استثمار المخاطر يحق لها الحصول على أسهم من أسهم المقرض إما مجاً أو بسعر منخفض جداً (حافز) إضافة إلى تسديد أصل القرض والفوائد. ونتيجة لخاصية الحافز فإن الفقد على القرض التآوي تكون أقل مما يجب بدون ذلك الحافز. فإذا افترضنا أن القرض التآوي لم يتم قياسه بالقيمة العادلة وحصول تغيرات في القيمة العادلة المعن عنها في حساب الأرباح والخسائر (الفقرة ١١ ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل (حافز) حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة المثبتة حتى لو كان محتملاً ومتوقفاً على الإفراج المستقبلي لأسهم المقرض ؟

نعم. فإن المخاطر والخصائص الاقتصادية للعائد على حقوق الملكية لا ترتبط كثيراً بالمخاطر والخصائص الاقتصادية لأداة الدين الأساسية (الفقرة ١١ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة، لأن له قيمة تتغير تبعاً لتغير أسعار أسهم المقرض، وأنه لا يلزمه أو يلزمه قليل من الاستثمار الصافي المبني، وأنه يتم تسديده في تاريخ مستقبلي (الفقرة ١١ ب) والفقرة ٩ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن حافز حقوق الملكية ينطبق عليه تعريف المشتقة حتى لو كان حق استلام الأسهم متوقفاً على الإفراج المستقبلي لأسهم المقرض، وتنص الفقرة ٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن المشتقة قد تتطلب دفع مبلغ ثابت نتيجة لحادث مستقبلي ما وأن المبلغ لا يرتبط بقيمة اسمية، وإن خاصية حافز حقوق الملكية مشابهة لمثل هذه المشتقة فيما عدا أنها لا تعطي الحق بدفع مبلغ ثابت وإنما حق خيار إذا تحقق الحادث المستقبلي .

ج.٥ المشتقات المثبتة : عقد الدين أو حق الملكية الأساسي

المشروع أ يشترى أداة دين فئة خمس سنوات إصدارها المشروع ب بقيمة أساسية ١٠٠٠٠٠ مرتبطة بمؤشر أسعار أسهم المشروع ج. عند الاستحقاق سيستلم المشروع أ من المشروع ب القيمة الأساسية مضافاً إليها أو مطروحاً منها التغير في القيمة العادلة لعدد ١٠٠٠٠ سهم من أسهم المشروع ج. إن سعر السهم حالياً هو ١١٠. لا يقوم المشروع ب بدفع أية مبالغ فوائد منفصلة، وسعر للشراء هو ١٠٠٠٠٠٠. يقوم المشروع أ بتصنيف أداة الدين بأنها متوفرة للبيع، ومن سياسته أن يظهر في حقوق الملكية الأرباح والخسائر وأصوله المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. يفصح المشروع أ بأن الأداة هي أداة متنوعة بها مشتقة مثبتة لأن المبلغ الأصلي مرتبط بمؤشر أسعار الأسهم. هل يعتبر العقد الأساسي أداة حقوق ملكية أم أداة دين لأغراض فصل المشتقة المثبتة ؟

إن العقد الأساسي هو أداة دين لأن الأداة المتنوعة لها تاريخ إستحقاق لا ينطبق عليه تعريف أداة حقوق الملكية حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ والفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢. هو يعامل كأداة دين ذات قسمه قيمتها صفر. وهكذا فبعد التعامل مع الأداة الأساسية يقوم المشروع أ بأخذ فوائد اعتبارية على مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ لمدة خمس سنوات مستخدماً سعر الصرف السائد في السوق عند الإعراف المبني . يتم فصل المشتقة المثبتة غير القائمة على خيار وذلك من أجل الوصول إلى قيمة عادلة أولية قدرها صفر (انظر السؤال ج.١).

ج.٦ المشتقات المثبتة : الأدوات المركبة

المشروع أ يملك (يشتري) أداة دين ذات فائدة معروفة وذات أجل ٥ سنوات أصدرها المشروع ب. وفي الوقت نفسه، يدخل مع البنك ج في اتفاقية مبادلة أسعار صرف مدتها خمس سنوات الفقدان المقبوضة ثابتة والمفوعة متغيرة. والمشروع أ يعتبر أن التزام ج أداة الدين مع اتفاقية المبادلة بشكل أداة مركبة ذات سعر فائدة ثابت ويصنف تلك الأداة على أنها استثمار، يحتفظ به للاستحقاق لأن لديه النية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بها لحين الاستحقاق. ويتيح المشروع أ أن المحاسبة على المبادلة بشكل مستقل هو أمر غير مناسب لأن الفقرة ٣٢ من التطبيقات الإرشادية (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب تصنيف المشتقة المثبتة مع أدواتها الأساسية إذا كانت المشتقة مرتبطة بسعر فائدة بما يؤدي إلى تغير مبلغ الفائدة التي كان يمكن دفعها أو استلامها عن عقد الدين الأساسي فهل تحليل المشروع صحيح ؟

كلا . إن أدوات المشتقة المثبتة هي شروط يتم إدخالها في العقود الأساسية غير المشتقة. ومن غير الملائم معاملة أداتين ماليتين أو أكثر كدأء مالية مجمعة (الأدوات المركبة محاسبياً) لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. فكل من الأدوات المالية شروطها وأحوالها الخاصة بها ويمكن تحويلها أو تسديدها بشكل مستقل. لذلك، فإن أداة واتفاقية المبادلة يتم تصنيفهما منفصلتين إحداهما عن الأخرى. وإن العمليات المصروفة هنا تختلف عن العمليات التي سبق بحثها في القسم ب.٦، والتي لا يوجد لها مطلب جوهري عدا مبادلة أسعار الصرف الحاصلة.

ج.٧ المشتقات المثبتة : عقود البيع والشراء بالصلوات الأجنبية

ينص عقد توريد على الدفع بعملة غير العملة (أ) العملة الوظيفية المستعملة لكل من أطراف العقد، و(ب) العملة التي تستعمل عادة لتسعير المنتج في الأسواق العالمية، و(ج) العملة المستعملة عادة في العقود لبيع أو شراء بنود غير مالية في البيئة الاقتصادية الأصلية حيث تلخذ كل عملية مكانها. فهل يعتبر أن هناك مشتقة مثبتة يجب فصلها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم . لإيضاح ذلك : تعاقدا مشروع نرويجي على بيع بتروك لمشروع في فرنسا. وقد اعتمد العقد سعراً بالفرنك السويسري، رغم أن عقود النفط في العادة تكون بالدولار الأمريكي في التجارة العالمية، وليس لأي من المشروعين أية نشاطات كبيرة بالفرنك السويسري، في هذه الحالة فإن المشروع النرويجي يعتبر عقد التوريد كمقد أسس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لشراء فرنك سويسري. أما المشروع الفرنسي فيعتبر عقد التوريد عقد أسس مع عقد عملة أجنبية مثبت أجل لبيع فرنك سويسري، وكل من المشروعين يقوم بإدخال التخفيضات في القيمة للعادلة لعقود العملة الأجلة في أرباحه أو خسائره للصافي إلا إذا اعتبرها المشروع مصدر التقرير المالي إنها أداة تحوط للتقلبات النقدية إذا كان ذلك مناسباً .

ج. ٨. مشتقة العملة الأجنبية المثبتة : شرط العملة الأجنبية غير ذات علاقة

المشروع أ، الذي يقيس البنود المدرجة في قوائمته المالية على أساس اليورو (عملة القياس الخاصة به) دخل في عقد المشروع ب، الذي عملة قياسه للكرون النرويجي لشراء نفط خلال ست شهور بمبلغ ١٠٠٠ دولار أمريكي. عقد النفط الأساسي لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه سيتم تسديدة بالاستلام والتسليم حسب أسلوب التعامل المعتاد (الفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). يتضمن عقد النفط شرط عملة أجنبية ينص على أن الفرقاء إضافة إلى توريد النفط وستلام قيمته سيتبادلون مبلغاً معادلاً للاختلاف في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي المطبق على مبلغ اسمي قدره ١٠٠٠٠٠ دولار أمريكي. بموجب الفقرة ١١ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل تلك المشتقة المثبتة (شرط سعر صرف العملة الأجنبية الرفع) تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بعقد النفط الأساسي ؟

كلا . إن شرط صرف العملة الأجنبية الرفع منفصل عن عقد النفط الأساسي لأنه ليس متصلاً اتصالاً وثيقاً بذلك العقد (الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) .

إن شرط دفع ١٠٠٠ دولار أمريكي بموجب عقد النفط الأساسي يمكن النظر إليه كمشتقة عمله أجنبية لأن الدولار ليس هو عملة القياس للمشروع أ ولا للمشروع ب. لا يتم فصل مشتقة العملة الأجنبية هذه لأنه بموجب الفقرة ٣٣(د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن عقد النفط الخام الذي يطلب الدفع بالدولار الأمريكي لا يعتبر عقد أساسي يتضمن مشتقة عملة أجنبية .

إن شرط للعملة الأجنبية الرفع الذي ينص على أن الفرقاء سيتبادلون مبلغاً يعادل التكتذب في سعر صرف الدولار الأمريكي والكرون النرويجي على مبلغ اسمي بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار وهو دفعه إضافية فوق المبلغ الذي يدفع مقابل عملية بيع وشراء النفط ويعامل مشتقة مثبتة بموجب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ .

ج. ٩. مشتقة عملة أجنبية مثبتة : عملة التجارة العالمية

تشير الفقرة ٣٣ من التطبيقات الإرشادية (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى العملة التي تحرر بها أسعار البضائع والخدمات في عمليات التجارة الدولية. فهل يمكن أن تكون تلك العملة هي العملة المتصلة لمنتج معين أو خدمة معينة في التجارة الدولية في النطاق المحلي لأحد الأطراف الرئيسيين في العقد ؟

كلا. إن العملة التي يحدد بها سعر البضائع أو الخدمات في المعتاد في التجارة الدولية هي فقط العملة التي تستعمل في العمليات المشابهة حول العالم وليس فقط في منطقة محلية واحدة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعاملات عبر الحدود في أمريكا الشمالية والمنطقة بالفز الطبيعي تتم عادة بالدولار الأمريكي ومثل هذه المعاملات هي في العادة باليورو في أوروبا، فلا يعتبر الدولار ولا اليورو العملة التي تنفذ بها عمليات الخدمات أو السلع في التجارة الدولية.

ج. ١٠. المشتقات المثبتة: يسمح للحامل - (ولكن ليس مطلوباً منه) - التمسيد بدون استعادة كامل استثماره المسجل.

إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتمسيد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادته لكامل استثماره المسجل، ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق (على سبيل المثال: أداة دين قليلة للبيع)، هل العقد يفي بالشروط الوارد في الفقرة ٣٣(أ) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي ينص على ألا يستعيد الحامل جميع استثماره المسجل؟

كلا. إن شرط عدم استعادة "حامل الأداة كامل استثماره المسجل" لا يكون قد روعي تطبيقه إذا كانت شروط الأداة المنوعة تسمح، ولكن لا تستلزم، أن يقوم حاملها بالتمسيد بكيفية تؤدي إلى عدم استعادة كامل استثماره المسجل ومصدر الأداة لا يتمتع بمثل هذا الحق. وبالتالي فإن العقد الأساسي الخاضع للفائدة ومعه مشتقة أسعار فائدة مثبتة تتضمن مثل هذه الشروط تعتبر متصلة اتصالاً وثيقاً بالعقد الأساسي. وإن شرط (عدم استعادة حامل الأداة لكامل استثماره المسجل) ينطبق على الحالات التي يمكن فيها إجبار الحامل أن يقبل التمسيد بمبلغ لا يكفي لاستعادته كامل استثماره المسجل.

ج. ١١. التقدير الموثوق للقيمة العادلة: المشتقات المثبتة

إذا كان مطلوباً فصل مشتقة مثبتة وكان من غير الممكن قياسها بشكل موثوق لأنه يتم تسديدها بإداة حقوق ملكية غير متداولة وقيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياساً موثوقاً، هل تقاس المشتقة المثبتة بالتكلفة؟

كلا. في هذه الحالة، يتم معاملة العقد المجمع بكامله كأداة مالية محتفظ بها للمتاجرة (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فإذا كان بالإمكان قياس القيمة العادلة للأداة الم مجمعة فإنه يجري قياس العقد المجمع بالقيمة العادلة. ويمكن أن يتضح للمشروع أن الجزء الخاص بحقوق الملكية (الأسهم) في الأداة الم مجمعة قد يكون من الأهمية إلى الحد الذي لا يجوز استبعاده في الحصول على تقدير موثوق للأداة بكاملها، وفي تلك الحالة، تقاس الأداة الم مجمعة بالتكلفة مطروحاً منها إنخفاض القيمة.

القسم د: الإعراف وإلغاء الإعراف

١.١.١ إلغاء الإعراف

١.١.١.١ الإعراف: الضمانات النقدية

يقوم المشروع ب تحويل نقد إلى المشروع كضمان لصلية أخرى تتم مع المشروع أ (على سبيل المثال، معاملة اقراض لورق مالية)، فأنخذ لا ينفصل قانونيا عن أصول المشروع أ. هل يجب على المشروع أ الإعراف بالضمان النقدي الذي استلمه كاصل ؟

نعم. فان للتصفية النهائية لأصل مالي هي تحويلها إلى نقد، ولذلك، فلا يلزم أي تحويل آخر كي يقوم المشروع أ بتصفية المنافع الاقتصادية للنقد المستلم من المشروع ب، وعليه فان المشروع أ يعترف بالنقد كاصل وك مبلغ مستحق الدفع للمشروع ب بينما يلغي المشروع ب اعترافه بالنقد ويعترف بمبالغ مستحقة من المشروع أ.

٢.١.١ الأسلوب المنتظم لشراء وبيع أصل مالي

٢.١.١.١ تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠٠١، دخل مشروع في عقد لبيع لأصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١٠٠٠، وكانت قيمته العادلة على أساس (تاريخ المتاجرة). تكاليف العملية كانت غير لاسية. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ (نهائية السنة المالية) وفي ٤ يناير ٢٠٠٢ (تاريخ التسديد)، كانت للقيمة العادلة للأصل ١٠٠٢ و ١٠٠٣ على التوالي. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان التاليان (مع إهمال أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

المحاسبة بتاريخ التمسيد			
الأرصدة	مسجلة بالقيمة المطفاة	مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول المتاحة للبيع مع قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠×١	-	-	-
أصل مالية	-	-	-
لتزامات مالية	-	-	-
٣١ ديسمبر ٢٠×١	-	٢	٢
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	-	-	-
لتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تحديد القيمة العادلة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	-
٤ يناير ٢٠×٢	١٠٠٠	١٠٠٣	١٠٠٣
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالية	-	-	-
لتزامات مالية	-	-	-
أسهم (تحديد القيمة العادلة)	-	(٣)	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	(٣)

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول المتاحة للبيع معادلة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع قياسها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠×١	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
أصل مالي	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)
إلتزامات مالية	-	-	-
٣١ ديسمبر ٢٠×١	١٠٠٠	١٠٠٢	١٠٠٠
أصل مالي	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)
إلتزامات مالية	-	(٢)	(٢)
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	-
٤ يناير ٢٠×٢	١٠٠٠	١٠٠٣	١٠٠٣
أصل مالي	-	-	-
إلتزامات مالية	-	(٣)	(٣)
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	-

٢.٢.د تاريخ المتاجرة مقابل تاريخ التسديد: المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع

كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد؟

المثال التالي يوضح كيف يمكن تطبيق هذا المعيار على شراء أصول مالية باستعمال محاسبة تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد. بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠×٢ (تاريخ المتاجرة) دخل مشروع في عقد لبيع أصل مالي بقيمتها العادلة البالغة ١٠١٠. وكان قد تم شراء الأصل قبل ذلك بعام وأن قيمتها المطفأة هي ١٠٠. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ (نهاية السنة المالية)، كانت القيمة العادلة للأصل ١٠١٢. وفي ٤ يناير ٢٠×٢ (تاريخ التسديد)، كانت القيمة العادلة ١٠١٣. المبالغ المسجلة تعتمد على كيف يتم تصنيف الأصول وأي من تاريخ المتاجرة أو محاسبة تاريخ التسديد يستخدم في إظهار الجدولان للتاليان (مع إسهام أي فائدة قد تكون تحققت من الأصل).

فإن التغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يبعث على أساس الأسلوب المنتظم لا يسجل في البيانات المالية بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسديد حتى لو استخدم المشروع أسلوب محاسبة تاريخ التسديد وذلك لأن البائع له الحق في أن يغير إلى القيمة العادلة ويتوقف عن تاريخ المتاجرة.

المحاسبة بتاريخ التسديد			
الأرصدة	استثمارات محتفظ بها حتى الإستحقاق مسجلة بالقيمة المطفأة	أصول للمتاجرة مع التغيير في حقوق الملكية	الأصول المعدة للمتاجرة قبلها بالقيمة العادلة والمتوفرة للبيع مع قبلها بالقيمة العادلة مع التغييرات في الأرباح والخسائر
٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١٠٠٠	١٠١٠	١٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠٢			
ذمة مدينة	-	-	-
أصل مالي	١٠٠٠	١٠١٠	١٠١٠
أسهم (تعديل القيمة العادلة)	-	١٠	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر)	-	-	١٠
٤ يناير ٢٠٠٣			
أسهم (تعديل القيمة)	-	-	-
أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)	١٠	١٠	١٠

المحاسبة بتاريخ المتاجرة			
الأصول المعدة للمتاجرة والمتوفرة	أصول للمتاجرة	استثمارات محتفظ بها	
البيع عند قياسها بالقيمة العادلة	معد قياسها بالقيمة العادلة مع التغيير	حتى الإستحقاق	
مع التغيرات في الأرباح والخسائر	في حقوق الملكية	مسجلة بالقيمة المطفأة	الإرصدة
			٢٩ ديسمبر ٢٠٠٢
١.٠.٠	١.٠.٠	١.٠.٠	ذمة متدنية
-	-	-	أصل مالي
-	-	-	أسهم (تعتبر القيمة العادلة)
١.٠	١.٠	١.٠	أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)
			٣١ ديسمبر ٢٠٠٢
١.٠.٠	١.٠.٠	١.٠.٠	ذمة متدنية
-	-	-	أصل مالي
-	-	-	أسهم (تعتبر القيمة العادلة)
١.٠	١.٠	١.٠	أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)
			٤ يناير ٢٠٠٣
-	-	-	أسهم (تعديل القيمة العادلة)
١.٠	١.٠	١.٠	أرباح محتجزة (من خلال الأرباح والخسائر الصافية)

٣.٢.د محاسبة تاريخ التسديد : تبادل الأصول المالية غير النقدية

إذا اعترف مشروع ما بمبيعات أصول مالية مستخدماً أسلوب محاسبة تاريخ التسديد، فهل يتم الإعتراف بالتغيير في القيمة العادلة لأصل مالي يتم استلامها بدلاً من الأصل المالي التي بيعت وذلك طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الأصل المالي التي مستلمت ليست نقداً ؟

الأمر يختلف بحسب الحال. أي تغيير في القيمة العادلة للأصل المالي التي سيتم استلامها يتم التعامل معه طبقاً للفقرة ٥٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا قام المشروع بتطبيق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد لتلك الفئة من الأصول المالية. وعلى كل حال، إذا قام المشروع بتصنيف الأصل المالي التي سيتم استلامها في فئة يطبق عليها أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة، فإنه يتم الإعتراف بالأصل التي سيتم استلامها طبقاً لما هو وارد في الفقرة ٥٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي هذه الحالة، يعترف المشروع بالتزامن قيمته تساوي القيمة المسجلة للأصل المالي التي سيتم استلامها بتاريخ التسديد.

معايير المحاسبة الدولية ٣٩
إرشادات تنفيذ

لإيضاح ذلك : بتاريخ ٢٩ ديسمبر ٢٠١٢ (تاريخ المتاجرة) دخل المشروع أ في عقد لبيع سند دين المسجل بالتكلفة المطفأة وذلك مقابل السند ب، وكل من السندين له قيمة عادلة تبلغ ١٠١٠ بتاريخ ٢٩ ديسمبر في حين أن التكلفة المطفأة لسند الدين أ هي ١٠٠٠. والمشروع أ يطبق أسلوب محاسبة تاريخ التسديد للقروض المنشأة ومحاسبة تاريخ المتاجرة بالنسبة للأصول المعدة للمتاجرة . بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ (نهاية السنة المالية) كانت القيمة العادلة لسند الدين أ تساوي ١٠١٢ والقيمة العادلة للسند ب ١٠٠٩. بتاريخ ٤ يناير ٢٠١٣، كانت القيمة العادلة للسند أ تساوي ١٠١٣ والقيمة العادلة للسند ب تساوي ١٠٠٧. وعليه يتم إجراء القيود التالية :

٢٩ ديسمبر ٢٠١٢	دين	دين
السند (ب)	١٠١٠	
المستحق الدفع		١٠١٠
٣١ ديسمبر ٢٠١٢	دين	دين
خسارة متاجرة	١	
السند ب		١
٤ يناير ٢٠١٣	دين	دين
المستحق الدفع	١٠١٠	
خسارة المتاجرة		٢
السند (أ)		١٠٠٠
السند (ب)		٢
الربح المتحقق		١٠

القسم : هـ القياس

هـ. ١ القياس المبني للأصول المالية والإلتزامات المالية

هـ.١.١ القياس المبني: تكاليف إجراء العملية

تكاليف إجراء العملية يجب إدخالها في القياس المبني للأصول المالية والإلتزامات المالية عدا عن تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. كيف يجب تطبيق هذا المتطلب علنياً ؟

بالنسبة للأصول المالية، فإن التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى عملية حيازة الأصول المالية، مثل الرسوم والعمولات فهي تضاف إلى القيمة التي تم الإعتراف بها (أساساً). وبالنسبة للإلتزامات المالية، فإن التكاليف المتعلقة مباشرة بإصدار الدين فيجب خصمها من قيمة الدين التي تم الإعتراف بها أصلاً. أما الأدوات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف العملية لا تضاف إلى القيمة العادلة التي تم قياسها في الإعتراف المبني.

وبالنسبة للأدوات المالية المسجلة بالتكلفة المغطاة، مثل الإستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق، والفروض المنشأة، ومعظم الإلتزامات المالية، فإن تكاليف إجراء اضافتها العملية بحري إدخالها في القيمة المغطاة باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية ويجري فعلاً إبطؤها، في بيان الدخل على مدى عمر الأداة.

أما الأصول المالية المعدة للبيع، فإن تكاليف إجراء العملية يتم الإفصاح بها في حقوق الملكية كجزء من التغير في القيمة العادلة عند إعادة القياس. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا يمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم إبطؤها في الربح أو الخسارة باستخدام أسلوب الفائدة الفعلية. إذا كانت الأصول المالية المتاحة للبيع ذات غير دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتمتلك عمر غير محدد، تكاليف العملية يتم الإفصاح عنها في الربح أو الخسارة عندما لا يتم الإعتراف بالأصل أو عند انخفاض قيمة الأصل.

أما تكاليف إجراء العملية المتوقعة نتيجة تحويل أداة مالية أو التنازل عنها فالحا لا تدخل في قياس قيمة الأداة المالية.

هـ. ٢ اعتبارات قياس القيمة العادلة لصناديق الإستثمار

الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن سعر الطلب الحالي هو في العادة السعر المناسب الذي يستعمل لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به. والأحكام المطبقة على بعض صناديق الإستثمار تنص على وجوب أن يعرض على المستثمرين قيم الأصول لصافية مبنية على متوسط أسعار السوق. في هذه الحالات هل يكون من المناسب لصندوق إستثمار لقياس موجوداته بناءاً على متوسط أسعار السوق ؟

كلا. وجود تعليمات متلزم قياساً مختلفاً لأغراض خاصة لا يبرر الإنصراف عن المتطلب العام حسب الفقرة ٧٢ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الذي يقضي باستعمال سعر الطلب الحالي في غياب حالة مطلوبة مماثلة. أما في بيئته المالية، فإن الصندوق الإستثماري يقيس أصوله بأسعار الطلب الجارية في السوق. أما عند عرض تقاريره، عن قيمة أصوله الصافية إلى مساهميه فإن الصندوق الإستثماري قد يرغب في إعطاء مطابقة ومقارنة بين القيم العادلة الواردة في ميزانيته وبين الأسعار المستعملة لقياس القيم العادلة الصافية.

٢.٢.٥ قياس القيمة العادلة: الحيازات الكبيرة

يملك المشروع (أ) ١٥ بالمائة من أسهم رأس المال للمشروع (ب). ويتم تداول الأسهم في سوق نشطة. والسعر المعروض حالياً هو ١٠٠. ويتم التداول حالياً بما نسبته ٠.١ من أسهم المشروع الحالي. ولأن المشروع (أ) يعتقد أن القيمة العادلة لأسهم المشروع (ب) الذي يملكه، لو تم بيعها صفقة واحدة، هي أكبر من سعر السوق المعروض، فإن المشروع (أ) يحصل على تقديرات عديدة مستقلة للسعر الذي يحصل عليه لو باع الأسهم التي بحوزته. وقد أظهرت هذه التقديرات أن المشروع (أ) باستطاعته أن يحصل على سعر قدره ١٠٥ أي بعلو ٥ بالمائة فوق السعر المعروض. فأي تقدير يجب على المشروع (أ) أن يستخدمه لقياس ما بحوزته من الأسهم بالقيمة العادلة ؟

بموجب الفقرة ٧١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يفترض أن وجود سعر معروض منشور في سوق نشطة هو أفضل تقدير للقيمة العادلة. لذلك، فإن المشروع (أ) يستعمل عرض الأسعار المنشور (أي ١٠٠). ولا يستطيع المشروع (أ) منفرداً الخروج على سعر السوق المعروض لأن التقديرات المنفصلة تدل على أن المشروع (أ) سيحصل على سعر أعلى (أو أقل) من خلال بيع ما بحوزته من أسهم مرة واحدة

٣.٥ الأرباح والخسائر

١.٣.٥ الأصول المالية المتوفرة للبيع : تبيلل الأسهم

المشروع (أ) يملك عدداً بسيطاً من أسهم المشروع (ب). وتلك الأسهم مصنفة على أنها متوفرة للبيع. ويتاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠٠٠ كتبت القيمة العادلة للأسهم ١٢٠ والأرباح المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية ٢٠ في نفس اليوم إستملك المشروع (ب) بواسطة المشروع (ج) مشروع عام كبير. ونتيجة لذلك، استلم المشروع (أ) أسهماً في المشروع (ج) بدلاً من الأسهم التي يملكها في المشروع (ب) وبفلس قيمتها العادلة، وبموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يجب على المشروع (أ) أن يعترف بالربح المتراكم البالغ (٢٠) والداخل في حقوق الملكية وذلك في الأرباح والخسائر الصافية للفترة ؟

نعم. إن هذه المعاملة تتوفر فيها الخصائص اللازمة لإلغاء الإعراف بموجب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. تتطلب الفقرة ٥٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الأرباح أو الخسائر المتراكمة التي تم إدخالها في حقوق المساهمين على الأصل المالي المعد للبيع يجب إدخالها في حساب الأرباح والخسائر الصافية إذا لم تم الإعراف بها. وفي حالة تبادل الأسهم، فإن المشروع (أ) قد تنازل عن أسهم المشروع (ب) واستلم أسهماً في المشروع (ج).

٢.٣.٥ من معيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١ - الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكون العملة الأساسية

الأصول المالية النقدية المتوفرة للبيع، فإن المشروع مع ذلك يظهر تغيرات في القيمة المسجلة المتوقعة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية طبقاً للفقرة ٢٣ (أ) والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١، وأي تغيرات أخرى في القيمة للمرحلة لحقوق الملكية طبقاً للمعيار ٣٩. فكيف يتحدد الربح أو الخسارة المتراكمين اللذين يتم إظهارهما في حقوق الملكية؟

إنها الفرق بين القيمة المطفأة (معدلة بإخفاض القيمة إن وجد) وبين القيمة العادلة للأصل المالي النقدي المتوفر للبيع وذلك بعملية القياس المستعملة من قبل المشروع المعد للتقرير. ولأغراض تطبيق الفقرة ٢٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ تعامل الأصل كأصل مقوم بالتكلفة المطفأة بالعملة الأجنبية.

لإيضاح ذلك: بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ اشترى المشروع (أ) سنداً صادراً بالعملة الأجنبية (FC) بقيمة العادلة البالغة ١٠٠٠ وحدة (FC). أن مدة السند المتبقية على إستحقاقه هي خمس سنوات وقيمه الأساسية ١٢٥٠ وحدة (FC)، ويعطي فائدة ثابتة بنسبة ٤.٧% تكفع سنوياً (١٢٥٠ FC \times ٤.٧% = ٥٩ FC سنوياً)

وله سعر فائدة ثابتة فعلي يبلغ ١٠%. والمشروع (أ) يصنف المند على أنه معد البيع، وتظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول المالية المعدة للبيع في حقوق الملكية. وسعر الصرف هو وحدة FC واحدة تساوي ١,٥ وحدة من عملة الفليس (LC) والقيمة المسجلة للسند تبلغ ١٥٠٠ وحدة LC (= ١٥٠٠ FC). (١,٥ ×

السند	مليون	دالان
النقد	LC١٥٠٠	LC١٥٠٠

وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، ارتفع سعر العملة الأجنبية وأصبح سعر الصرف من FC١ إلى LC2. والقيمة العادلة للسند ١٠٦٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي ٢١٢٠ LC (٢ × FC١٠٦٠). والتكلفة المطفأة هي FC ١٠٤١ (= LC ٢٠٨٢). في هذه الحالة، فإن الربح أو الخسارة المتراكمة التي يجب إدخالها مباشرة في حقوق الملكية هي الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ أي LC ٢٠٨٢ (= LC ٢١٢٠ - LC ٢٠٨٢).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ هي ٥٩ FC (= LC ١١٨). والدخل من الفوائد المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة القطعي هو FC١٠٠ (= ١٠٠ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال السنة هو ١,٧٥ وحدة FC١ مقابل كل وحدة LC١. ولأغراض هذا المثال التوضيحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسيط يوفر تقديراً موثقاً لأسعار الفورية القليلة للتطبيق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال الفترة (الفترة ٢٢ المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهكذا يكون الدخل من الفوائد الذي تم إظهاره LC ١٧٥ (= FC ١٠٠ × ١,٧٥) شاملاً تراكم الخصم المبني قبله LC٧٢ (= [FC ٥٩ - FC ١٠٠] × ١,٧٥)، وبالتالي، فإن فرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية هو ٥١٠ (= LC ٢٠٨٢ - LC ٢١٥٠ - LC ٧٢). وكذلك فهناك ربح على سعر الصرف للفائدة المستحقة عن العام يبلغ ١٥ وحدة MC (= LC ٥٩ × [١,٧٥ - ٢,٠٠]).

السند	مليون	دالان
النقد	LC٦٢٠	LC١١٨
الإيراد من الفوائد		LC١٧٥
ربح سعر الصرف		LC٥٢٥
تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية		LC٣٨

بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ ارتفعت العملة الأجنبية مرة أخرى وأصبح سعر الصرف ٢,٥٠ وحدة LC لكل وحدة FC. والقيمة العادلة للسند هي ١٠٧٠ FC وهكذا فالقيمة المسجلة هي LC ٢٦٧٥ (= FC ١٠٧٠ × ٢,٥٠). والتكلفة المطفأة ١٠٨٦ FC (= LC ٢٧١٥). والربح (أو الخسارة) المتراكم الذي يجب إدخاله مباشرة في حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة المطفأة ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ أي ٤٠ وحدة LC بالسالب (= LC ٢٦٧٥ - LC ٢٧١٥). وهكذا، فهناك قيد مدین على حساب حقوق الملكية يساوي للتغير في الفرق خلال عام ٢٠٠٣ والبالغ LC ٧٨ (= LC ٤٠ + LC ٣٨).

الفائدة المستلمة على السند في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ هي ٥٩ FC (= LC ١٤٨). وإيراد الفائدة المحدد طبقاً لأسلوب سعر الفائدة الفعلي هو ١٠٤ FC (= FC ١٠٤ × ١٠%). ومتوسط سعر الصرف خلال العام هو LC ٢,٢٥ لكل وحدة واحدة FC. ولأغراض هذا المثال الإيضاحي يفترض أن إستعمال سعر الصرف الوسيط يعطي تقديراً موثقاً لأسعار الفائدة الفورية التي تطبق على الدخل المتجمع من الفوائد خلال العام (الفترة ٢٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). وهكذا فدخل الفوائد الذي تم إظهاره هو LC ٢٣٤ (= FC ١٠٤ × ٢,٢٥) شاملاً تراكم الخصم المبني البالغ ١٠١ LC (= [FC ٥٩ - FC ١٠٤] × ٢,٢٥)، وبالتالي فرق سعر الصرف للسند والذي يتم إدخاله في الأرباح والخسائر الصافية هو ٥٣٢ LC (= LC ٢٧١٥ - LC ٢٠٨٢ - LC ١٠١). وكذلك، هناك ربح سعر صرف على الفوائد المستحقة عن العام يبلغ LC ١٥ (= LC ٥٣٢ - LC ١٠١ - LC ٥٠).

مدين	دائن	
LC٥٥٥		السند
LC١٤٨		النقد
LC٧٨		تغير القيمة العادلة في حقوق الملكية
LC٢٣٤		الدخل من الفوائد
LC٥٤٧		أرباح الصرف

٣.٣-٥ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١ فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمشاريع أجنبية: حقوق ملكية أو الدخل؟

الفقرة ٣٢ و الفقرة ٤٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ تنص على أن جميع فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي يجب الإفصاح عنها كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من الاستثمار الصافي. وهذا يشمل فروقات صرف ناتجة عن الأوتوات المالية المسجلة بقيمة عادلة والتي تضم كلا من الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة والأصول المالية المعدة للبيع.

الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقضي بالإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية في الأرباح والخسائر و التغيرات في القيمة العادلة للاستثمارات المعدة للبيع في حقوق الملكية.

إذا كان المشروع الأجنبي هو شركة تابعة يتم توحيد بياناتها مع بيانات شركته الأم، فكيف يتم تطبيق الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٢١ من المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة؟

إن المعيار المحاسبة الدولي ٣٩ يطبق في المحاسبة المتعلقة بالأوتوات المالية في البيانات المالية للمشروع الأجنبي. أما معيار المحاسبة الدولي ٢١ يطبق لترجمة البيانات المالية للمشروع الأجنبي لغرض توحيدها مع البيانات المالية للمشروع المصدر للبيانات المالية.

لإيضاح ذلك : المشروع (أ) موطنه في قطر (س)، العملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (س) وهي LCX. والمشروع (أ) له شركة تابعة (ب) في قطر (ص) والعملة الوظيفية أو الحالية وعرضها هي العملة المحلية للبلد (ص) وهي LCY. والشركة التابعة (ب) هي المالكة لأداة دين محتفظ بها للمتاجرة ولذلك فهي مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

في البيانات المالية للشركة التابعة (ب) لعام ٢٠٠٠، كانت القيمة العادلة لأداة الدين مبلغ (١٠٠) بالعملة المحلية للقطر (ص). وفي البيانات المالية الموحدة للمشروع (أ) تم ترجمة الأصل بعملة قطر (س) بسعر الصرف الفوري القائم بتاريخ إعداد الميزانية وهو (٢). وهكذا فالقيمة المسجلة هي LC ٢٠٠ (LC ١٠٠ × ٢) في البيانات المالية الموحدة.

وبنهاية العام ٢٠٠١، ارتفعت القيمة العادلة لأداة الدين إلى ١١٠ بالعملة المحلية للقطر (ص). وتقوم الشركة التابعة (ب) بتسجيل الأصل المالي المحتفظ به للمتاجرة بقيمة LCY ١١٠ في ميزانيتها وتعترف بربح قيمة عادلة يبلغ (LCY ١٠) في بيان الدخل الخاص بها. وخلال السنة لرتفع سعر الصرف الفوري من (٢) إلى (٣) مما نتج عنه زيادة القيمة العادلة للأداة من LC ٢٠٠ إلى LC ٣٣٠ (LC ١١٠ × ٣) بعملة قطر (ص). لذلك، فالمشروع (أ) يقوم بإظهار الأصل المحتفظ به للمتاجرة بسعر (LC ٣٣٠) في بياناته المالية الموحدة.

المشروع (أ) يقوم بترجمة بيان الدخل للشركة التابعة (ب) - بسعر الصرف في تواريخ حدوث المعاملات (المعيار ٢١ الفقرة ٣٩ (ب)). وحيث أن مكاسب القيمة العادلة قد تراكمت خلال العام، فإن المشروع (أ) يستعمل السعر الواسطي كتقدير عملي أي $(2 + 3) \div 2 = 2.5$ بما يتفق مع (المعيار ٢١ الفقرة ٢٢)،

ولذلك بينما القيمة العادلة لأصول المتاجرة تُردّد بنسبة $LCX^{١٣٠} - LCX^{٢٣٠}$ ، فإن المشروع أ يعترف فقط بمبلغ ٢٥ (٢,٥٠١٠) من هذه الزيادة في الأرباح أو الخسائر الموحدة التّزّاما بالفقرة ٣٩-ب من المعيار المحاسبي الدولي ٢١. أما فرق سعر الصرف الحاصل أي المتبقي من زيادة القيمة العادلة لأداة الدين ($LCX^{١٣٠} - LCX^{٢٥} - LCX^{١٠٥}$) فيتم تصنيفها كحقوق ملكية إلى حين التخلص من الإستثمار الصافي في المنشأة الأجنبية وفقا للفقرة ٤٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١.

٤.٣.٤ التداخل فيما بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ٢١

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ متطلبات لقياس الأصول المالية والإلتزامات المالية والإعتراف بالأرباح والخسائر عند إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر. ويتضمن المعيار المحاسبي الدولي ٢١ أحكاما تتعلق ببيان بنود العملات الأجنبية والإعتراف بأسعار الصرف في الأرباح أو الخسائر. فباي ترتيب يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

الميزانية العمومية

بصورة عامة فإن قياس الأصل المالي أو الإلتزام بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة يتقرر أولا بالعملة الأجنبية المحرور بها البند طبقا للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ثم يتم إظهار مبلغ العملة الأجنبية بعملة التقرير باستعمال سعر الإقفال أو السعر التاريخي طبقا للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (والمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية). على سبيل المثال إذا كانت أصل مالي نقية (كأداة دين) مسجلة بالقيمة المطفأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن القيمة المطفأة تحسب بعملة ذلك الأصل المالي. وبعد ذلك يجري إظهار مبلغ العملة الأجنبية في البيانات المالية للمشروع باستعمال سعر الإقفال (الفقرة ٢٣ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). وهذا ينطبق بغض النظر عما إذا كان البند النقدي مقاسا بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١). أما الأصل المالي غير النقدي (مثل إستثمار في أسهم حقوق ملكية) فتم ترجمتها باستعمال سعر الإقفال إذا كانت مسجلة بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية (الفقرة ٢٣ ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١) وبالسعر التاريخي إذا لم تكن مسجلة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها قياسا يعتمد عليه (الفقرة ٢٣ ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ والفقرة ٤٦ ج) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وكحالة استثنائية، إذا كان الأصل المالي أو الإلتزام المالي مخصصة كبند متحوط له في تحوط القيمة العادلة ضد لخطار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. فإنه يعاد قياس التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية للبند المتحوط له حتى ولو كان خلافا لذلك قد تم إظهاره باستعمال السعر التاريخي بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٩ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، أي أن مبلغ العملة الأجنبية يتم إظهاره باستعمال سعر الإقفال. وهذا الإستثناء ينطبق على البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية بالعملة الأجنبية ومتحوط لها ضد مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية (الفقرة ٢٣ ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

بيان الدخل

إن الإعتراف بالتغير في القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي في الأرباح أو الخسائر. يتوقف على عدد من العوامل، بما في ذلك ما إذا كان فرق سعر صرف أو أي فرق آخر في القيمة المسجلة، وسواء تعلق ببند نقدي (على سبيل المثال معظم أدوات الدين) أو بند غير نقدي (على سبيل المثال معظم الإستثمارات في حقوق الملكية)، سواء كان الأصل أو الإلتزام المعين مخصص كتحوط تنفق نقدي لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وسواء نتجت من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية. وإن موضوع إفصاح عن التغيرات في القيمة المسجلة لأصل مالي أو إلتزام مالي تحتفظ بها منشأة أجنبية قد تم تناوله في فصل مستقل (انظر السؤال ٣.٣-هـ).

وأية فوارقت أسعار صرف ناتجة عن إظهار بند نقدي بسعر مختلف عن ذلك الذي سجلت به خلال الفترة أو ورد في بيانات مالية سابقة يتم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢١ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية والفقرة ٢٨ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والفقرة ٢٨ والفقرة ٣٢ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١)، وذلك ما لم يكن للبند النقدي مخصصاً كتحوط تنفق نقدي لالتزام مؤكد لم يعترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، حيث تطبق حينئذ الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر المرتبطة بتحويلات التكتفات النقدية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). ويتم بنفس الطريقة التعامل مع العروقات الناتجة من إظهار بند نقدي بمبلغ بالعملة الأجنبية مختلف عن ذلك الذي سبق إظهاره به، ذلك لأن جميع التغيرات في القيمة المسجلة المرتبطة بتحويلات أسعار الفائدة يجب معالجتها بشكل منظم (متسق)، وجميع التغيرات الأخرى للبند النقدي في قياس الميزانية يتم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فعلى سبيل المثال إذا قلم مشروع بإظهار الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية النقدية المعددة للبيع في حقوق الملكية (الفقرة ٥٥ ب من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) فإن المشروع يظهر التغيرات في القيمة المسجلة والمرتبطة بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٢١).

وأية تغييرات في القيمة المسجلة لبند غير نقدي يتم إظهارها في الأرباح أو الخسائر طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). فعلى سبيل المثال تدخل الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصول المالية المعددة للبيع، بما في ذلك تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في حقوق الملكية. وإذا كان البند غير النقدي قد تم تخصيصه كتحوط تنفق نقدي للالتزام مؤكد معترف به أو عملية متوقعة بعملة أجنبية، فإنه تطبق الأحكام المتعلقة بإظهار الأرباح والخسائر الناتجة عن تحولات التكتفات النقدية كما هي في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الفقرة ٩٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩).

وفي الحالات التي يكون فيها جزء من التغير في القيمة المسجلة قد تم إظهاره في حقوق الملكية وجزء آخر تم إظهاره في الأرباح أو الخسائر الصافية (كأن تكون القيمة العادلة لسند قد زانت بالعملة الأجنبية ونقصت بعملة التقرير) فإن المشروع لا يمكنه إجراء انقصاص بين هذين العنصرين لأغراض تحديد الأرباح أو الخسائر التي يجب إظهارها في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية.

٤.١ النقصان وعدم قابلية التحصيل للأصل للمالي

٤.١.١ الدليل الموضوعي على حالة إنخفاض المنافع

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يتطلب أن يكون المشروع قادراً على التعرف على حدث متميز سببي سابق ليمتدح أنه يحتمل ألا يكون قادراً على تحصيل جميع المبالغ المستحقة من أصل مالي ؟

كلا. تنص الفقرة ٥٩ من المعيار ٣٩ أنه في بعض الحالات كس من الممكن يطبق بمفرده الأحداث المنفصلة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. عدا عن ذلك العوامل المجععة لأحداث متنوعة ربما تكون سبب في إنخفاض القيمة. على سبيل المثال الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص "على أن تخفيض تصنيف المشروع لئتمتانيا هو ليس في حد ذاته دليلاً على وجود حالة إنخفاض المنافع رغم أنه قد يكون دليلاً على وجود حالة إنخفاض إذا ما تم أخذه في الاعتبار مع معلومات أخرى متوفرة". ومن الحالات الأخرى التي يأخذها المشروع في الاعتبار لتقرير ما إذا كان لديه دليل موضوعي على حدوث إنخفاض منافع المعلومات المتعلقة بالمدينين أو المصدرين مثل السيولة والملاءة والمخاطر المالية ومسنويات واتجاهات العجز عن الوفاء لأصول مالية مشابهة، والاتجاهات والظروف الاقتصادية الوطنية والمحلية والقيمة العادلة للضمانات والكتالات. فهذه العوامل وغيرها إما أن تعطي مجتمعة أو متفرقة دليلاً موضوعياً كافياً على حصول خسارة إنخفاض في أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية.

هـ. ٢.٤ الانفصال : الخصائر المستقبلية

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بالإعتراف بخسارة إنخفاض من خلال بناء علاوة لتغطية الخصائر المستقبلية وذلك عند إعطاء القرض ؟ على سبيل المثال، إذا قام البنك (أ) بإفراض الصل (ب) مبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة. هل بإمكان البنك (أ) الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية قدرها ١٠٠ وحدة عملة إذا كان البنك - بناء على خبرته التاريخية - يتوقع أن لا يستطيع تحصيل واستعادة ١٠% من القروض المعطاة ؟

كلا . الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن يفسر الأصل المالية قياساً مبنياً بالتكلفة التي هي القيمة العادلة للدين الممنوح، وبالنسبة لأصل القرض فإن القيمة العادلة للدين هي مبلغ النقد المقرض مع تعديله بأية رسوم أو نفقات (ما لم يكن جزء من المبلغ المقرض هو تعويض عن حقوق أو منافع أخرى صريحة أو ضمنية)، وأنه مما لا يتسجم مع الفقرة ١٤ والفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخفيض القيمة المسجلة بها أصل القرض عند الإعتراف للمبني من خلال الإعتراف بخسارة إنخفاض فورية.

هـ. ٣.٤ تقدير الإنخفاض: في الأصل والفوائد

نظراً للصعوبات الاقتصادية التي يواجهها الصل (ب) فإن المنشأة (أ) يساوره القلق أن الصل (ب) لن يستطيع أن يسد جميع دفعات الأصل والفوائد المتعلقة بقرض منشأ في المواعيد المحددة. ولذلك فهو يتفاوض على إعادة هيكله القرض. والمنشأة (أ) يتوقع أن الصل (ب) سيتمكن من الوفاء بالتزاماته بموجب شروط إعادة الهيكلة. هل يعترف البنك (أ) بخسارة الإنخفاض إذا كانت شروط إعادة الهيكلة هي كما هو مبين في أي من الحالات التالية :

(أ) الصل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق الأصلي ولكن لن يدفع أي جزء من الفوائد المترتبة بموجب الشروط الأصلية.

(ب) الصل (ب) سيدفع كامل أصل القرض الأساسي في التاريخ المحدد ولكن لن يدفع شيئاً من الفوائد المستحقة بموجب الشروط الأصلية.

(ج) الصل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بتاريخ الاستحقاق الأصلي والفائدة ولكن بسعر أقل من سعر الفائدة المتفق عليه في القرض الأصلي.

(د) الصل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق الأصلي وجميع الفوائد المستحقة عن مدة القرض الأصلية ولكن لن يدفع فوائد عن مدة القرض الإضافية.

(هـ) الصل (ب) سيدفع كامل أصل القرض بعد خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق الأصلي كما سيدفع كامل الفوائد عن كل من المدة الأصلية والمدة الإضافية.

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن خسارة الإنخفاض تكون حاصلة إذا كان من المحتمل أن لا يستطيع المشروع تحصيل جميع المبالغ المستحقة بموجب الشروط التعاقدية للقرض. لذلك فإذا كان مبلغ وتوقيت الدفعات قد تغير كما في الفقرات من (أ) إلى (د) أعلاه، فيجب عندئذ تقدير الإنخفاض على أساس التوقعات الحالية بشأن تحصيل أصل القرض والفوائد، وفي الحالات من (أ) حتى (د) أعلاه فإن القيمة الحالية من أصل القرض والفوائد مخصومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض (أي المبلغ القابل للإسترداد) ستكون أقل.

في الحالة (هـ) أعلاه، ورغم أن توقيت الدفعات قد تغير، فإن المقرض سيقيض فائدة على الفائدة بحيث أن القيمة الحالية للأصل والفوائد المستقبلية مضمومة بسعر الفائدة الحقيقي الأصلي للقرض ستكون مساوية لقيمة القرض المسجلة. ولذلك لا يكون هناك خسارة إنخفاض، إلا أن هذا النمط من الحقيقة ليس من المحتمل حدوثه على ضوء الصعوبات المالية التي يواجهها العميل (ب).

هـ. ٤.٤ تقدير الإنخفاض في القيمة : تحوط القيمة العادلة

قرض منشأ بدفعات سعر فائدة ثابت تم التحوط له ضد مخاطر أسعار الفائدة من خلال مبادلة أسعار فوائده مستلمة متغيرة ومدفوعة ثابتة. وإن علاقة التحوط تبرز محاسبة التحوط للقيمة العادلة ويتم إظهارها كتحوط قيمة عادلة، وهكذا فالقيمة المسجلة للقرض تشمل التعديل. هل يلزم أن يأخذ تقدير الإنخفاض في القرض في الاعتبار تعديل القيمة العادلة بسبب مخاطر أسعار الفائدة ؟

نعم. إن سعر الفائدة الفعلي للقرض قبل التحوط يصبح غير ذي بال بمجرد أن يتم تعديل القيمة المسجلة للقرض بأي تغير في القيمة العادلة سببه تحركات أسعار الفائدة، ولذلك فسر الفائدة الحقيقي الأصلي وتكلفة القرض المضافة يتم تعديلها ليؤخذ في الاعتبار تغييرات القيمة العادلة المعترف بها، ويصحب سعر الفائدة الحقيقي المعدل باستخدام القيمة المسجلة المعدلة للقرض.

وتحسب خسارة الإنخفاض على القرض المحوط له على أنها الفرق بين قيمته المسجلة بتعديلها بتغيرات القيمة العادلة الناتجة عن التحوط للمخاطر وبين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للقرض مضمومة بسعر الفائدة الحقيقي المعدل. عندما يكون القرض مشمولاً في محفظة تحوط مخاطر أسعار العملات، على المنشأة تخصيص التغيرات في القيمة العادلة لمحفظة تحوط القروض (أو لمجموعة مشابهة من القروض) مع وجود تحديد نظامي ولسان لإنخفاض القيمة.

هـ. ٥.٤ الإنخفاض في القيمة : مصفوفة التخصيص

تقوم مؤسسة مالية باحتساب الإنخفاض في قيمة الجزء غير مضمون التحصيل من قروضها ونمائها المدينة على أساس معللة ثابتة يتم بموجبها احتساب المخصص الواجب أخذه لمواجهة ذلك الجزء غير مضمون التحصيل بموجب عدد الأيام التي مضت على إستحقاقه، دون أن يتم تحصيله (صفر%) إذا كانت المدة أقل من ٩٠ يوم و ٢٠% إذا كانت المدة بين ٩٠-١٨٠ يوم و ٥٠% إذا كانت المدة بين ١٨١ و ٣٦٥ يوم و ١٠٠% إذا كانت المدة أكثر من ٣٦٥ يوم). هل يمكن أن تعتبر النتائج مناسبة لأغراض احتساب المبلغ القابل للإسترداد من القروض والنظم المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٦٣؟

ليس بالضرورة. للفترة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب احتساب الإنخفاض أو خسائر الديون الرديئة كالفرق بين القيمة المسجلة للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية مضمومة بسعر الفائدة الحقيقية الأصلية للأداة المالية.

هـ. ٦.٤ الإنخفاض في القيمة : الخسائر الزائدة

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى خسائر الإنخفاض التي تقررت على أساس الدليل الموضوعي عن الإنخفاض في أصول مالية إفريقية معروفة أو في مجموعات معروفة من أصول مالية مشابهة ؟

لا. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح للمشروع بالإعتراف بإنخفاض أو خسائر ديون رديئة إضافة إلى تلك التي يمكن نسبتها إلى الأصل المالي الإفرادي المعروف أو المجموعات المعروفة من أصول مالية مشابهة (الفترة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) على أساس الدليل الموضوعي حول وجود إنخفاض في قيمة تلك

الأصول (الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبالغ التي قد يرغب المشروع في أخذها كاحتياطي لتغطية انخفاض إضافي ممكن في أصول مالية بالإحتياطيات التي لا يمكن تأييدها بدليل موضوعي عن الإنخفاض، فهي لا يمكن الإعتراف بها كإنخفاض أو خسائر ديون رديئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. على كل حال، إذا حددت المنشأة أنه لا يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة لتحديد الأصل مفرداً، سواء كان مهماً أو لا، فهو يشمل الأصل في مجموعة الأصول المالية مع ضمان التماشي للمخاطر مميز (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٦٤).

هـ. ٧.٤ الإعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة

الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإعتراف بالإنخفاض للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة. تنص الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإنخفاض يمكن قياسه والإعتراف به بصورة إفرادية أو على أساس محفظة تحتوي مجموعة من الأصول المالية المشابهة. فإذا كانت قيمة أصل واحد في المحفظة قد انخفضت بينما لن القيمة العادلة لأصل آخر في المجموعة كانت أعلى من تكلفته المطفأة، فهل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعدم الإعتراف بإنخفاض قيمة الأصل الأولي؟

كلا . فإذا علم المشروع أن أصل مالي إفرادي مسجل بالتكلفة المطفأة قد تعرض لإنخفاض فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستلزم الإعتراف بالإنخفاض في ذلك الأصل. وينص معيار المحاسبة الدولي على أن (قيمة الخسارة هي الفرق بين قيمة الأصل المسجل والقيمة القليلة للاسترداد) -زيادة أكيدة-. يطبق قياس الإنخفاض على أساس المحفظة بموجب الفقرة ٦٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عندما يكون هناك ما يشير إلى وجود إنخفاض في مجموعة من الأصول المماثلة ولا يمكن التحقق من الإنخفاض في مجموعة محددة مفردة من المجموعة.

هـ. ٨.٤ الإنخفاض في القيمة: الإعتراف بالضمان

إذا كان أصل مالي منخفض مضمونة وكان غلق الرهن محتملاً، هل يعترف بالضمان كصل مستقل عن الأصل المالي المنخفض؟

كلا. إن قياس الأصل المالي المنخفض يعكس القيمة العادلة للضمان. ولا يستوفي الضمان المعايير المطلوبة للإعتراف إلى أن يتم تحويله إلى المفروض. وبالتالي، لا يعترف بالضمان كصل منفصل عن الأصل المالي المنخفضة قبل غلق الرهن.

هـ. ٩.٤ الإنخفاض في قيمة الأصول المالية غير النقدية المتوفرة للبيع

إذا كان هناك أصل مالي غير نقدي، مثل إحدى أدوات حقوق الملكية، وقيمت بالقيمة العادلة وبخلت أرباحها وخسائرهما في حقوق الملكية وقد انخفضت قيمة تلك الأصل. هل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر للفترة بالخسائر المتركمة للصافية التي كانت قد أنشئت في حقوق الملكية بما في ذلك أي جزء سببه تغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية؟

نعم. الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه إذا كان قد تم الإعتراف مباشرة في حقوق المساهمين بخسارة من أصل مالي مسجل بالقيمة العادلة، ويوجد دليل موضوعي أن الأصل انخفض قيمته، فإن الخسارة المتركمة للصافية التي كان قد اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب إلزاتها من حقوق الملكية والإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية للفترة رغم أنه لم يتم إلغاء الإعتراف بالأصل، وأي جزء من الخسائر الصافية المتركمة يكون سببه تغيرات أسعار العملة الأجنبية يتعلق بالإدلاء وسبق إخلاؤه في حقوق الملكية يدخل أيضاً في الأرباح والخسائر الصافية للفترة. وأية خسائر لاحقة بما في ذلك أي جزء يعود لتغيرات أسعار صرف العملة الأجنبية تدخل أيضاً في الأرباح والخسائر الصافية إلى أن يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

١٠.٤.٥ الإنخفاض في القيمة : ما إذا كان الأصل المالي المتوفر للبيع محتجز في حقوق الملكية سلباً؟

تتطلب الفقرة ٦٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن يدخل في حقوق الملكية مباشرة الأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة للعائلة للأصول المالية المتوفرة للبيع. فإذا كانت القيمة العادلة الإجمالية لمثل هذه الأصول أقل من قيمتها المسجلة، هل يمكن للخسارة الإجمالية الصافية التي سبق الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية أن تتم إزالتها من حقوق الملكية وإدخالها في الأرباح والخسائر الصافية ؟

ليس بالضرورة . معيار المحاسبة الدولي المنسب ليس هو ما إذا كانت القيمة العادلة الإجمالية أقل من القيمة المسجلة، بل ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد انخفضت قيمتها، ويقوم المشروع بتاريخ كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن أصل مالي أو مجموعة من الأصول قد تكون انخفضت بناء على الفقرة ٥٩-٦١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وتوضح الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي أن تراجع القيمة السوقية لأداة من حقوق الملكية إلى ما دون التكلفة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض. وبالمثل فإذا هبطت القيمة العادلة لمسددين إلى أقل من قيمته المطفأة ليس بالضرورة دليلاً على الإنخفاض فقد يحصل الهبوط على (سبيل المثال نتيجة لزيادة أسعار الفائدة الأساسية الحالية من المخاطر).

القسم و: التحوط**١. أدوات التحوط****و.١.١. التحوط لمخاطرة القيمة العادلة لسند صادر بعملة أجنبية**

المشروع (ي) الذي عملة القياس لديه هي الدين اليوايبي أصدر ديناً بمبلغ خمسة ملايين دولار لمدة خمس سنوات بسعر فائدة ثابت. كما أنه يمتلك سندا مدته خمس سنوات وقيمتها خمسة ملايين دولار ذا سعر فائدة ثابت ومصنف على أنه متاح للبيع. فهل يستطيع المشروع (ي) تخصيص دينه (التزاماته) بالدولار الأمريكي كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لسندها بالدولار؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للأداة غير المشقة بأن تستخدم كأداة تحوط فقط للتحوط لأخطار أسعار صرف العملة الأجنبية، وإن السند الموجود لدى المشروع (ي) معرضة قيمته العادلة لتغيرات أسعار العملات الأجنبية وأسعار الفائدة ومخاطر الائتمان.

كذلك، هل يمكن تخصيص الالتزام الصادر بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة أو تحوط تنفق نقدي لتعصر العملة الأجنبية في السند؟

نعم. على كل حال، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن القيمة المطلقة لأداة التحوط وللبند المتحوط له يعاد قياسهما كلاهما باستخدام أسعار الإقبال، وسواء قام المشروع (ي) بتخصيص العلاقة كتحوط للتنفق النقدي أو تحوط للقيمة العادلة فإن تأثير الربح الصافي أو الخسارة الصافية هو نفسه. وأي ربح أو خسارة ناتجة عن أداة تحوط مخصصة كتحوط للتنفق النقدي يعترف به فوراً في الأرباح والخسائر الصافية مع الإعراف بالتغير في السعر الفوري (النقدي) للبند المتحوط له في الأرباح والخسائر الصافية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

و.١.٢. التحوط باستخدام أصول مالية أو التزامات مالية غير مشقة

عملة القياس للمشروع (ي) هي الدين اليوايبي. وقد أصدر المشروع أداة دين ذات سعر فائدة ثابت والفائدة تنفق نصف سنوية وتستحق بعد سنتين والأصل يدفع بتاريخ الإستحقاق ومبلغ الأداة خمسة ملايين دولار أمريكي. كما إن المشروع دخل في إلتزام مبيعات ذي سعر ثابت بمبلغ خمسة ملايين دولار ويستحق بعد سنتين ولم يعتبر كمشقة لأنه تطبق عليه شروط الإعطاء الخاصة بالمبيعات العادية الواردة بالفقرة ٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لكامل مخاطرة القيمة العادلة لالتزاماتها بالبيع بسعر ثابت وتكون مؤهلة لمحاسبة التحوط؟

كلا. الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح باستخدام الأصول أو الإلتزامات غير المشقة كأداة تحوط فقط لمخاطر عملة أجنبية.

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص التزاماته بالدولار الأمريكي كتحوط قيمة عادلة لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالاستلام المستقبلي للدولارات الأمريكية في عقد المبيعات ذي السعر الثابت؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص الأصول أو الإلتزامات غير المشقة كأداة تحوط في علاقة تحوط تنفق نقدي من التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لالتزام ثابت (الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وأي ربح أو خسارة ينطق بأداة التحوط غير المشقة والذي يسجل في حقوق الملكية خلال الفترة السابقة لحدوث المبيعات المستقبلية يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية عند تحقيق البيع (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

كذلك، هل يستطيع المشروع (ي) تخصيص إلتزام المبيعات كأداة التحوط بدلاً من البند المتحوط له؟

كلا . إن الأداة المشتقة أو الأصل أو الإلتزام غير المشتق يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط مخاطر العملة الأجنبية. أما الإلتزام الثابت (المؤكد) فلا يمكن تخصيصه كأداة تحوط. إلا أنه، إذا كان عنصر العملة الأجنبية في إلتزام البيع مطلوب فصله كمشتقة مثبتة بموجب الفقرة من معيار المحاسبة الدولي والفقرة ١١ والفقرة ٣٣ (د) من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإنه يمكن تخصيصه كأداة تحوط في علاقة التحوط لتغييرات القيمة المعادلة في القيمة المستحقة من الدين والتي تعزى لمخاطر العملة الأجنبية.

و.٣.١ محاسبة التحوط : استخدام الخيارات المكتوبة في أدوات التحوط المجمعة

النتيجة (أ) - هل الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع إستعمال طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أداة مشتقة أخرى تطوي على خيار مكتوب وخيار مشتري كأداة تحوط ؟

حسب الحالة. طوق أسعار الفائدة (الحد بين الأعلى والأدنى) أو أي أداة مشتقة أخرى تطوي على خيار مكتوب وخيار مشتري لا يمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت خياراً مكتوباً صافياً، لأن الفقرة ٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تستثني إستعمال الخيار المكتوب كأداة تحوط إلا إذا كان مخصصاً كتسوية (تسديد) لخيار مشتري. أما طوق أسعار الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً فيمكن تخصيصها كأداة تحوط إذا كانت عبارة عن خيار مشتري صافي أو طوق قيمته صفر.

النتيجة (ب) ما هي العوامل التي تبين أن طوق سعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع بين خيار مكتوب وخيار مشتري ليس خياراً مكتوباً صافياً ؟

العوامل التالية إذا أخذت مجتمعة تبين أن طوق أسعار فائدة أو أداة مشتقة أخرى تتضمن خياراً مكتوباً لا تعتبر خياراً مكتوباً صافياً:

(أ) لا توجد علاوة صافية مستلمة عند بداية الخيارات أو على مدى عمرها. وإن السمة المميزة للخيار المكتوب هي إستلام علاوة تعويض للكتف عن تحمله للمخاطرة.

(ب) فيما عدا سعر تنفيذ الخيار، فإن شروط عنصر الخيار المكتوب وعناصر الخيار المشتري هي نفسها (بما في ذلك المتغير أو المتغيرات الأساس وفترة العملة وتاريخ الإستحقاق). وكذلك، فإن القيمة الوهمية لعنصر الخيار المكتوب ليست أكبر من القيمة الوهمية لعنصر الخيار المشتري.

و.٤.١ التحوطات الداخلية

بعض المشاريع تستخدم عقود المشتقات الداخلية (التحوطات الداخلية) لتحويل المخاطر بين شركات مختلفة في مجموعة أو أقسام داخل وحدة قانونية واحدة. هل الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تمنع محاسبة التحوط في حالات كهذه؟

نعم. إذا تم تقديم تقرير عن العقود الداخلية المشتقة . فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحدد كيف يجب على المشروع إدارة مخاطره. مع أنه، وعلى كل حال ينكر أن عمليات التحوط الداخلي ليست مؤهلة لمحاسبة التحوط. هذا ينطبق على كل من (أ) توحيد عمليات التحوط عبر المجموعة، و (ب) وفي البيانات المالية الموحدة والمفردة لوحدة قانونية لغرض عمليات التحوط عبر الشركات. وإن مبادئ إعداد البيانات المالية

الموحدة تقتضي ان تحذف بالكامل الأرصدة عبر المجموعة والعمليات عبر المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة. (الفقرة ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٧).

ومن جهة أخرى، فإن عملية تحوط عبر المجموعة يمكن تخصيصها كتحوط في البيانات المالية المنفصلة لمشروع في المجموعة، لأن العملية هي عملية خارجية من منظور ذلك المشروع في المجموعة. ومن جهة أخرى فإذا تم تقاص العقد الداخلي مع طرف خارجي فإن العقد الخارجي يمكن اعتباره أداة تحوط وتكون علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط.

وفيما يلي ملخص لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية :

- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يحول دون قيام مشروع ما باستخدام عقود مشتقة داخلية لأغراض إدارة المخاطر ولا يمنع من تجميع المشتقات الداخلية على مستوى الخزينة أو أي موقع اخر مركزي يمكن إدارة المخاطر على أساس المشروع بأكمله أو على مستوى أعلى من الوحدة أو القسم.
- إن العقود المشتقة الداخلية بين وحدتين منفصلتين ضمن مجموعة موحدة يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط من قبل الوحدتين في بياناتهما المالية المنفصلة حتى لو لم يتم التقاص بين تلك العقود الداخلية مع عقود مشتقة مع فريق خارج المجموعة الموحدة
- يمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين قسمين منفصلين داخل نفس الكيان القانوني إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية المنفصلة لذلك الكيان القانوني فقط إذا كانت تلك العقود مقابل عقود المشتقات مع طرف خارجي عن ذلك الكيان القانوني.
- ويمكن أن تتأهل عقود المشتقات الداخلية بين أقسام منفصلة داخل نفس الكيان القانوني وبين منشآت منفصلة داخل مجموعة شركات موحدة إلى محاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة فقط إذا كانت العقود الداخلية مقابل العقود المشتقة مع طرف خارجي عن مجموعة الشركات الموحدة.
- أما إذا كانت العقود الداخلية المشتقة لا يجري تقاصها مع عقود مشتقة مع أطراف خارجية فإن استخدام محاسبة التحوط من قبل شركات وأقسام المجموعة يجب عكسه في التوحيد.

لإيضاح ذلك : قسم العمليات المصرفية في المنشأة (أ) يدخل في مبادلات أسعار فائدة داخلية مع قسم التداول في نفس البنك. والهدف هو التحوط لمخاطر أسعار الصرف لقرض (أو لمجموعة من القروض المتشابهة) في محفظة القروض. وبموجب المبادلة، يدفع قسم العمليات دفعات فائدة ثابتة لقسم المتاجرة وبالمقابل يستلم دفعات فائدة ذات سعر فائدة متغير.

وإذا لم يتم الحصول على أداة تحوط من جهة خارجية، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتطبيق محاسبة التحوط في عملية التحوط التي أجراها قسم العمليات المصرفية وقسم المتاجرة. وتذكر الفقرة ٧٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه يمكن فقط تخصيص المشتقة التي يدخل فيها فريق خارجي عن المشروع كداة تحوط، وعلاوة على ذلك، فإن أية أرباح أو خسائر ناتجة عن العمليات عبر المجموعة أو عبر المشروع يجب حذفها عند التوحيد. لذلك فالعمليات ضد الأقسام المختلفة للبنك (أ) غير مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية للبنك (أ) ، وبالمثل فإن للعمليات التي تجرى بين الشركات المختلفة ضمن المجموعة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط عند التوحيد.

و على كل حال فإذا حصل بالإضافة للمبالغة الداخلية المذكورة في المثال أعلاه أن دخل قسم المتاجرة فسي مبالغة أسعار الفائدة أو عقد آخر مع فريق خارجي بما يؤدي إلى تسمية المخاطرة المتحوط لها في المبالغة الداخلية فإنه يسمح بمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن البند المتحوط له هو الغرض (أو مجموعة قروض متشابهة) في قسم العمليات المصرفية وأداة التحوط هي مبالغة أسعار الفائدة الخارجية أو عقد آخر.

ويمكن لقسم المتاجرة تجميع مبادلات داخلية عديدة أو أجزاء منها لا يعادل (يسند) بعضها بعضا ويدخل فسي عقد مشتق واحد مع فريق ثالث بما يؤدي إلى التقاص مع المخاطرة الإجمالية. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن مثل عمليات التحوط الخارجية هذه يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة أن تكون البنود المتحوط لها في قسم العمليات المصرفية معروفة وتحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط، ويجب أن يلاحظ على كل حال أن الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بمحاسبة التحوط للاستثمارات المحتفظ بها للاستحقاق إذا كانت المخاطرة المتحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الصرف.

٥.١.٥. تقاص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة من أجل إدارة مخاطر أسعار الفائدة على أساس مركزي، هل يمكن أن تكون تلك العقود مؤهلة لمحاسبة التحوط في البيئات المالية الموحدة إذا تم - قيل تجوز المخاطر - تصفية العقود الداخلية بعضها مع بعض ونسوية الخسارة الصافية في السوق مع عقود مشتقة خارجية ؟

كلا - العقد الداخلي الذي يتم تخصيصه على مستوى المشروع التابع أو القسم كعلاقة تحوط يؤدي إلى الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية (تحوط قيمة عادلة) أو إلى الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة الداخلية في حقوق الملكية (تحوط تدفق نقدي). ولا يوجد أساس لتغيير الخاصية المميزة لقياس البند المتحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ما لم يتم تسوية المخاطرة وتسديدها بمشتقة خارجية، كما أنه لا يوجد أساس لإلغال ربح أو خسارة المشتقة الداخلية في حقوق الملكية لإحدى الوحدات والاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية لوحدة أخرى ما لم يتم تقاصها مع مشتقة خارجية. وفي حالة وجود مشتقين داخليين أو أكثر مستعملة لمعالجة مخاطر أسعار الفائدة على الأصول أو الإلتزامات على مستوى المشروع التابع أو القسم ويتم تقاص تلك المشتقات على مستوى الخزينة فإن أثر تخصيص المشتقات الداخلية كادوات تحوط هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها على مستوى المشروع التابع أو القسم يتم تقاصها بعضها مع بعض في التوحيد، وبالتالي، وحيث أن الفقرة ٧٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص غير المشتقات كنات تحوط إلا لمخاطر العملات الأجنبية فإن نتائج محاسبة التحوط الناتجة من استعمال المشتقات الداخلية على مستوى المشروع التابعة أو القسم والتي لم يتم تسديدها مع أطراف خارجيين يجب أن يجري عكسها عند التوحيد.

ويجب ملاحظة أنه إن يكون هناك على كل حال أثر على بيان الدخل نتيجة عكس تأثير محاسبة التحوط في التوحيد للمشتقات الداخلية التي التقاص فيما بينها على مستوى التوحيد إذا استعملت لنسب نوع علاقة التحوط على مستوى المشروع التابع أو الوحدة، وكما أن المشتقات الداخلية يتم التقاص فيما بينها على مستوى الخزينة فإن استعمالها كتحوط للقيمة العادلة من قبل مشروعين تابعين أو وحدتين ضمن المجموعة الموحدة سينتج عنه أيضا التقاص بين القيم العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر الصافية، واستعمالها كتحوط تدفق نقدي من قبل مشروعين تابعين أو قسمين ضمن المجموعة الموحدة ينتج عنه أيضا التقاص بين القيم العادلة في حقوق الملكية، وعلى كل حال فإن المدى الذي يستعمل فيه أحد العقود الداخلية كتحوط للقيمة العادلة والآخر للتحوط للقيمة العادلة فإن أثرها على الأرباح والخسائر الصافية لا يتم تقاصه لأن ربح (أو خسارة) المشتقة

الداخلية المستخدمة كتحوط قيمة عالة يدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية بينما يدخل الربح (أو الخسارة) المعادلة الناتج عن المشتقة الداخلية المستعملة كتحوط للقيمة العادلة يدخل في حقوق المساهمين، كما أنه لا يكون هناك نقص إذا كانت أرباح أو خسائر العقد الداخلي (المستعملة في علاقة تحوط تنفق نقدي) قد تم تحويلها خارج حقوق الملكية كأساس لتسديد العملية التحوطية المتوقعة عندما تحدث.

السؤال ٤.١. يصف كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ٣٩ على عمليات التحوط الداخلية.

٦.١.١. نقص عقود المشتقات الداخلية المستخدمة لإدارة مخاطر العملات الأجنبية

إذا دخلت دائرة الخزينة المركزية في عقود مشتقة داخلية مع شركات تابعة وأقسام مختلفة ضمن المجموعة الموحدة وذلك لإدارة مخاطر العملات الأجنبية على أساس مركزي، هل يمكن إستعمال تلك العقود كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة إذا تم - قبل تجاوز المخاطرة - تصفية العقود الداخلية أو لا بعضها مقابل بعض وتسوية الخسارة للصافية من خلال الدخول في عقد مشتقة مع طرف خارجي؟

يعتمد ذلك على عدة أمور. فمعايير المحاسبة الدولية ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة" إلغاء جميع المعاملات الداخلية في البيانات المالية الموحدة، وكما هو منصوص عليه في معاري المحاسبة الدولية ٣٩ و ٧٣، فإن معاملات التحوط الداخلية لا تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة للمجموعة. ولذلك، فإذا رغبت المنشأة بعمل محاسبة التحوط للبيانات المالية الموحدة، فيجب عليها تعيين علاقة تحوط بين أداة التحوط الداخلية للمؤلة والبند المحوط المؤهل.

الأمر يتوقف حسب الحالة. كما جاء عند مناقشة السؤال ٥.١.١، فإن الأثر المحاسبي لمشتقين داخليتين أو أكثر مستعملة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة على مستوى المشروع التابع أو القسم والذي يجري التناقص بالنسبة له على مستوى الخزينة هو أن المخاطر غير المشتقة المتحوط لها وعلى تلك المسؤوليات يجري التناقص فيما بينها عند التوحيد. ولا يوجد أثر لذلك في بيان الدخل إذا (أ) استعملت المشتقات الداخلية في نفس نوع علاقة التحوط (أي تحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التصفقات النقدية) في حالة تحوطات التصفقات النقدية، يتم الاعتراف بأي أرباح وخسائر على المشتقة تم الاعتراف بها أولاً في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة. وعند هذان الشرطان، يتم تعادل الأرباح أو الخسائر على المشتقات الداخلية المعترف بها أولاً في حساب الربح أو الخسارة في حقوق الملكية عند التوحيد وينتج عن ذلك نفس حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كما لو تم إلغاء المشتقات. ولكن قد يكون هناك تأثير على بنود السطر المنفصل، في كلا بيان الدخل الموحد والميزانية العمومية الموحدة، إضافة للإلغاء. فإن هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا تم استخدام مشتقات المعادلة الداخلية في تحوطات التصفقات النقدية، بينما يتم استخدام الآخرين في تحوطات القيمة العادلة. هناك تأثيراً على حساب الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لمشتقات المعادلة الداخلية المستخدمة في تحوطات التصفقات النقدية إذا تم الاعتراف بالأرباح والخسائر على المشتقة المعترف بها أولاً في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة في فترات مختلفة (لأن البنود المحوطة تؤثر على حساب الربح أو الخسارة في الفترات المختلفة).

وإذا كانت المشتقات الداخلية تمثل تحويل مخاطر العملات الأجنبية على الأصول أو الإلتزامات المالية غير المشتقة الأساسية فإنه يمكن تطبيق محاسبة التحوط لأن الفقرة ٧٢ من معايير المحاسبة الدولية ٣٩ يسمح للأصل أو الإلتزام غير المشتق بأن تخصص كأداة تحوط لأغراض محاسبة التحوط في علاقة تحوط لمخاطر

العملة الأجنبية. وبالتالي، يمكن في هذه الحالة استعمال العقود المشتقة الداخلية كأساس لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة حتى في حالة تقاصها بعضها مع بعض. على أية حال فإن القوائم المالية الموحدة، مهمة في تحديد علاقة التحوط للمنطوية فقط على العمليات الخارجية.

إضافة إلى ذلك، لا يمكن للمنشأة تطبيق محاسبة التحوط بمقدار تمثيل مشتقة معادلة داخلية أو اقتسین عملية النقل مخاطر العملة الأجنبية على معاملات التنبؤ المتضمنة أو الإلتزامات الثابتة غير المعترف بها. وهذا لأن الإلتزامات الثابتة أو معاملات التنبؤ ليست مؤهلة على أنها أداة تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبناء على ذلك، فإنه لا يمكن استخدام المشتقات الداخلية في هذه الحالة كأساس لتحديد المعاملات الداخلية المؤهلة لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة. وعلى كل حال فاي ربح (أو خسارة) متراكم ناتج عن مشتقة داخلية كان قد دخل في القيمة المسجلة المبذوبة لأصل أو الإلتزام (تعديل الأسس) يجب عكسها عند التوحيد إذا لم يكن بالإمكان إثبات أن المشتقة الداخلية المعادلة تمثل تحويلًا لمخاطر عملة أجنبية موجودة أو الإلتزام مالي لتحوط الأداة الداخلية.

٧.١ المشتقات الداخلية: أمثلة على تطبيق السؤال ١.٦

في جميع الأمثلة فإن FC تعني العملة الأجنبية و LC تعني عملة التقرير و TC تعني مركز الخزينة.

الحالة ١: تقاص تحوطات القيمة العادلة

الشركة التابعة لديها أوراق قبض للمتاجرة بمبلغ ١٠٠ FC تستحق بعد ٦٠ يوماً تقوم بالتحوط لها باستعمال عقد أجل مع مركز الخزينة TC، والشركة التابعة ب عليها أوراق دفع بمبلغ ٥٠ FC تستحق أيضاً بعد ٦٠ يوماً وتقوم بالتحوط لها من خلال عقد أجل مع TC.

يقوم TC بنصفية المشتقتين الداخليتين والدخول في عقد أجل خارجي يدفع بموجبه مبلغ ٥٠ FC ويستلمه مقابلها مبلغ بعملة التقرير RC خلال ٦٠ يوماً.

وبنهاية الشهر ١ تضعف العملة FC مقابل العملة LC. وبذلك تلحق بالشركة أ خسارة LC ١٠ على نعمها المدينة، تعاد مقاصة LC ١٠ في عقدها الأجل مع TC. أما الشركة ب فتحقق ربح صرف عملة أجنبية يبلغ ٥ LC على أوراق الدفع لديها ويتم تقاصها مع خسارة ٥ على عقدها الأجل مع TC. أما مركز الخزينة TC فيحقق خسارة ١٠ LC عن عقده المشتق الداخلي مع الشركة أ، وربح ٥ LC على عقده الداخلي مع الشركة ب وربح ٥ LC على عقده المشتق الخارجي.

بنهاية شهر ١، المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس للعمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

القيود التي تجريها الشركة أ

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
خسارة عملة أجنبية	خسارة عملة أجنبية	خسارة عملة أجنبية	خسارة عملة أجنبية	خسارة عملة أجنبية
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض
LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
ربح العقد الداخلي مع TC	ربح العقد الداخلي مع TC	ربح العقد الداخلي مع TC	ربح العقد الداخلي مع TC	ربح العقد الداخلي مع TC
LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠

القيود التي تجريها الشركة ب

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
أرباح عملة أجنبية	أرباح عملة أجنبية	أرباح عملة أجنبية	أرباح عملة أجنبية	أرباح عملة أجنبية
LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
خسارة العقد الداخلي مع TC	خسارة العقد الداخلي مع TC	خسارة العقد الداخلي مع TC	خسارة العقد الداخلي مع TC	خسارة العقد الداخلي مع TC
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC	العقد الداخلي مع TC
LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠

القيود التي يجريها مركز الخزينة TC

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
خسارة داخلية مع الشركة أ	خسارة داخلية مع الشركة أ	خسارة داخلية مع الشركة أ	خسارة داخلية مع الشركة أ	خسارة داخلية مع الشركة أ
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
العقد الداخلي مع الشركة أ	العقد الداخلي مع الشركة أ	العقد الداخلي مع الشركة أ	العقد الداخلي مع الشركة أ	العقد الداخلي مع الشركة أ
LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
العقد الداخلي مع الشركة ب	العقد الداخلي مع الشركة ب	العقد الداخلي مع الشركة ب	العقد الداخلي مع الشركة ب	العقد الداخلي مع الشركة ب
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
ربح داخلي مع الشركة ب	ربح داخلي مع الشركة ب	ربح داخلي مع الشركة ب	ربح داخلي مع الشركة ب	ربح داخلي مع الشركة ب
LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
العقد الخارجي الأجل	العقد الخارجي الأجل	العقد الخارجي الأجل	العقد الخارجي الأجل	العقد الخارجي الأجل
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
أرباح عملات أجنبية	أرباح عملات أجنبية	أرباح عملات أجنبية	أرباح عملات أجنبية	أرباح عملات أجنبية
LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠	LC ٥٠

وستطبع كل من الشريكتين أب تطبيق محاسبة التحوط في بياناتهما المالية المنفصلة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية شريطة توفر جميع الشروط الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، وعلى كل حال، في هذه الحالة، لا لزوم لمحاسبة التحوط لأن الأرباح والخسائر من المشتقات الدلالية والتي يجري تقاضيها مع أرباح وخسائر أوراق القبض وأوراق الدفع المتحوط لهما يجري الإقرار بها فوراً في بيان الدخل لـ أ، و ب بدون محاسبة التحوط.

أما على مستوى المجموعة، فإن العمليات المشتقة الدلالية يتم شطبها، وبعبارة إقتصادية أوراق القبض للشركة ب تحقق نقائص مع FC ٥٠ الخاصة بأوراق القبض للشركة أ، والعقد الأجل الخارجي لمركز الخزينة TC يتحوط لمبلغ FC ٥٠ للأوراق المدنية. محاسبة التحوط ليست ضرورية في البيانات المالية الموحدة لأن البنود التقديرية يتم قياسها بسعر صرف العملات الأجنبية الفوري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من غير أهمية تطبيق التحوط المحاسبي.

الأرصدة الصافية قبل عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الدلالية هي نفسها، كما هو محدد آنفاً. وبما أن ذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض	أوراق القبض
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع	أوراق الدفع
دائن	دائن	دائن	دائن	دائن
العقد الأجل الخارجي	العقد الأجل الخارجي	العقد الأجل الخارجي	العقد الأجل الخارجي	العقد الأجل الخارجي
الأرباح والخسائر	الأرباح والخسائر	الأرباح والخسائر	الأرباح والخسائر	الأرباح والخسائر
العقود الدلالية	العقود الدلالية	العقود الدلالية	العقود الدلالية	العقود الدلالية
LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠	LC ١٠

الحالة ٢: تقاوس تحوطات التفتق النقدي

امتدادا للمثال السابق، الشركة أ لديها إيرادات محتملة جدا بمبلغ ٢٠٠ FC تتوقع أن تستلمها نقدا بعد ٩٠ يوما. والشركة ب لديها عقد لشراء مساحة إعلانية بمبلغ ٥٠٠ FC (مصاريف الإعلان)، تتفع أيضا بعد ٩٠ يوما. وتتدخل كل من الشركتين أ ب في عقد أجل منفصل مع TC للتحوط لهذه المخاطر ويدخل مركز الخزينة TC في عقد مستقبل أجل لاستلام ٢٠٠ FC بعد ٩٠ يوما.

وكما حصل سابقا ضعفت سعر العملة FC بنهاية الشهر ١ فتحقق الشركة أ خسارة تبلغ ٢٠ LC على إيراداتها المتوقعة لأن قيمة هذه الإيرادات بالعملة LC تنقص، ويتم تقاوس ذلك مع ربح ٢٠ LC من عقدها الأجل مع TC.

وتحقق الشركة ب ربحا قدره ٥٠ LC على عقدها الإعلاني المتوقع لأن قيمة التكلفة بالعملة LC قد نقصت، ويتم تقاوس هذا الربح مع الخسارة البالغة ٥٠ LC من عملياتها مع TC.

أما مركز الخزينة TC فيحقق ربما قدره ٥٠ LC من عملياته الداخلية مع الشركة ب وخسارة قدرها ٢٠ LC من عملياته الداخلية مع الشركة أ وخسارة قدرها ٣٠ LC من عقده الأجل الخارجي.

تستطيع كل من الشركتين أ، ب استكمال التوثيق للآزم، والتحوطات فاعلة، وكل من الشركة أ والشركة ب يحق لها إستعمال محاسبة التحوط في بياناتها المالية. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC من عملياتها المشقة الداخلية في احتياطي تحوطي في حقوق الملكية. كما تقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC في احتياطي التحوط في حقوق الملكية، أما مركز الخزينة TC فلا يطلب محاسبة التحوط بل يجري قياسا لكل من مراكزه المشقة الداخلية والخارجية وذلك بالقيمة العادلة، ويكون صافي النتيجة صفرا.

بنهاية شهر ١، المخالفات التالية تم إيجالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المخالفات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	العقد الداخلي مع TC	مدین
دائن	حقوق الملكية	
		LC٢٠

قيود الشركة ب

مدین	العقد الداخلي مع TC	مدین
دائن	حقوق الملكية	
		LC٥٠

قيود مركز الخزينة TC

مدین	خسارة داخلية مع الشركة أ	مدین
دائن	العقد الداخلي مع الشركة أ	
		LC٢٠
مدین	العقد الداخلي مع الشركة ب	مدین
دائن	ربح داخلي مع الشركة ب	
		LC٥٠
مدین	خسائر عملة أجنبية	مدین
دائن	العقد الخارجي الأجل	
		LC٣٠

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تم تعيين العقود الآجلة الداخلية TC على ٣٠٠ FC، في بداية الشهر، على أنها أداة تحوط لأول ٣٠٠ FC خاصة بالمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة ب. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلغاء تأثيرات المحاسبة على معاملات المشتقات الداخلية في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول.

ولكن الأرصدة الصافية قبل وبعد عملية إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشقة الدلالية هي نفسها، كما هو محدد أدناه. وتبعاً لذلك، فليس هناك حاجة لعمل قيود محاسبية مستقبلية لتحقيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدین	دائن
-	LC٣٠
LC ٣٠	-
-	-
-	-

العقد الأجل الخارجي
حقوق الملكية
الأرباح والخسائر
العقود الدلالية

الحالة ٣: تقاس القيمة العادلة وتحولات القيمة العادلة

إذا افترض أن التضرعات (المخاطر) والعمليات المشتقة الدلالية هي نفسها كما كانت في الحالتين الأولى والثانية، وبدلاً من الدخول في مشقتين خارجيتين اثنتين للتحوط بشكل منفصل لمخاطر القيمة العادلة ومخاطر التدفق النقدي قام مركز الخزينة TC بالدخول في مشقة خارجية صافية واحدة لاستلام ٢٥٠ وحدة FC مقابل مبلغ LC بعد ٩٠ يوماً.

مركز الخزينة TC لديه أربعة مشقتات دلالية اثنتان منهما تستحقان بعد ٦٠ يوماً واثنان بعد ٩٠ يوماً، ويتم تقاس هذه المشقتات مع مشقة خارجية صافية تستحق بعد ٩٠ يوماً. فيكون فرق سعر الفائدة بين ال FC وال LC بسيطاً وذلك فإن عدم الفاعلية الناتج من اختلاف توريخ الإستحقاق من المتوقع أن يكون له أثر بسيط على الربح أو الخسارة الصافية لمركز الخزينة.

وكما في الحالتين الأولى والثانية فإن الشركتين أجب تطبيقاً محاسبة التحوط على تحولات التدفق النقدي الخاصة بها ويقوم مركز الخزينة TC بقياس مشقتاته بالقيمة العادلة. وتقوم الشركة أ بتأجيل ربحها البالغ ٢٠ LC الناتج من عملياتها المشتقة الدلالية في حقوق الملكية وتقوم الشركة ب بتأجيل خسارتها البالغة ٥٠ LC الناتجة من عملياتها الدلالية في حقوق الملكية.

بنهاية شهر ١، للمدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	دائن
خسارة عملة أجنبية	LC١٠
أوراق قبض	LC١٠
مدین	دائن
العقد الداخلي مع TC	LC١٠
ربح داخلي من TC	LC١٠
مدین	دائن
العقد الداخلي مع TC	LC٢٠
حقوق الملكية	LC٢٠

قيود الشركة ب

مدین	دائن
أوراق الدفع	LC٥
أرباح عملة أجنبية	LC٥
مدین	دائن
خسارة دلالية مع TC	LC٥
أرباح عقد داخلي مع TC	LC٥
مدین	دائن
حقوق ملكية	LC٥٠
أرباح عقد داخلي مع TC	LC٥٠

قيود مركز الخزينة Te		
مدین	خسارة داخلية أ	LC١٠
دائن	العقد الداخلي أ	LC١٠
مدین	خسارة داخلية أ	LC٢٠
دائن	العقد الداخلي أ	LC٢٠
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥
دائن	أرباح داخلية ب	LC٥
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥٠
دائن	أرباح داخلية ب	LC٥٠
مدین	خسائر عملة أجنبية	LC٢٥
دائن	العقد الأجل الخارجي	LC٢٥

المجموع (المشتقات الداخلية)	LC /	ب LC	الإجمالي LC
إيراد (تحويلات القيمة المعلقة)	١٠	(٥)	٥
حقوق الملكية	٢٠	(٥٠)	(٣٠)
المجموع	٣٠	(٥٥)	(٢٥)

إن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الخارجية (أي تلك غير المكتوبة بخط مائل أعلاه) ينتج عنه مجموع صافي الأرصدة قبل إلغاء المشتقات الداخلية على النحو التالي:

مدین	دائن	
-	LC١٠	أوراق القبض
LC ٥	-	أوراق الدفع
-	LC٢٥	العقد الأجل الخارجي
LC ٣٠	-	حقوق الملكية
-	-	الأرباح والخسائر
-	-	العقود الداخلية

فيما يخص البيانات المالية الموحدة، يتم إجراء التحديدات التالية في بداية الشهر الأول:

- يتم تحديد مبلغ ٥٠ عملة أجنبية مستحقة الدفع في المنشأة "ب" كتحوط لأول ٥٠ عملة أجنبية خاصة بالإيرادات المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "أ". لذلك يتم في نهاية الشهر الأول إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه نمة دائنة ٥ عملة محلية؛ له حقوق ملكية ٥ عملة محلية؛
- يتم تحديد مبلغ ١٠٠ عملة أجنبية مستحقة القبض في المنشأة "أ" كتحوط لأول ١٠٠ عملة أجنبية خاصة بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة "ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، ١٠ عملة محلية، له نمة مدينة ١٠ عملة محلية؛ و

- يتم تحديد العقد الأجل الخارجي على ٢٥٠ عملة أجنبية في "TC" كتحوط للمبلغ التالي بقيمة ٢٥٠ عملة أجنبية الخاص بالمصاريف المستقبلية المحتملة جدا في المنشأة ب". لذلك في نهاية الشهر الأول، يتم إجراء القيود التالية في البيانات المالية الموحدة: منه حقوق ملكية ٢٥ عملة محلية، له عقد أجل خارجي ٢٥ عملة محلية.

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة في نهاية الشهر الأول إلغاء الآثار المحاسبية لمعاملات المشتقة الداخلية.

إلا أن مجموع صافي الأرصدة قبل وبعد إلغاء القيود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية هو نفس المجموع كما هو مبين أثناءه. وعليه ليس هناك حاجة إلى إجراء أية قيود محاسبية أخرى لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

مدین	دائن
—	LC ١٠
LC ٥	—
—	LC ٢٥
LC ٣٠	—
—	—
—	—
—	—

الحالة ٤: تقاس تحوطات القيمة العادلة والتدفق النقدي مع تعديل القيمة المسجلة للبضاعة

نفترض حصول عمليات مشابهة كما في الحالة الثالثة باستثناء أن التدفق النقدي الصادر والبالغ ٥٠٠ FC لدى الشركة ب يتعلق بشراء بضاعة يتم تسليمها بعد ٦٠ يوما. وبنهاية الشهر الثاني لم تكن هناك أية تغييرات في أسعار الصرف أو القيمة العادلة، وبذلك التاريخ تم تسليم البضاعة، وبالنسبة للخسارة البالغة ٥٠ LC على مشتقة الشركة ب الداخلية، والتي تم تأجيلها خلال شهر أ في حقوق الملكية، فيتم تعديلها على مشتقة الشركة أ الداخلية فيتم تعديلها على القيمة المسجلة للبضاعة لدى الشركة ب. أما الربح البالغ ٢٠ LC على مشتقة الشركة أ فيتم تأجيله في حقوق الملكية.

على مستوى البيانات المالية الموحدة فإنه يوجد الآن عدم توافق بالمقارنة مع النتيجة التي كان من الممكن تحقيقها من خلال فك وإعادة تخصيص التحوطات. والمشتقة الخارجية (٢٥٠ FC) وجزء من ورقة القبض (٥٠ FC) تجري التقاص مع مبلغ ٢٠٠ FC الذي من المتوقع أن تشتري به البضاعة، ويوجد تحوط طبيعي بين المبلغ المتبقي من التدفق النقدي الصادر المتوقع لدى الشركة ب والبالغ ٢٠٠ FC والتدفق النقدي الوارد البالغ ٢٠٠ FC لدى الشركة أ، وأن هذه العلاقة غير مؤهلة لمحاسبة التحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وفي هذه المرة يوجد تقاص جزئي فقط بين أرباح وخسائر المشتقات الداخلية المخصصة للتحوط لهذه المبالغ.

بنهاية شهر أ و ٢ المدخلات التالية تم إدخالها بشكل فردي أو منفصل في القوائم المالية لكل من أ، ب و TC. المدخلات التي تعكس العمليات داخل المجموعة أو الأحداث موجودة بالخط المائل.

قيود الشركة أ

مدین	خسارة عملة أجنبية	LC١٠
دائن	أوراق القبض	LC١٠
مدین	العقد الداخلي مع TC	LC١٠
دائن	أرباح داخلية من TC	LC١٠
مدین	العقد الداخلي مع TC	LC٢٠
دائن	حقوق الملكية	LC٢٠

قيود الشركة ب

في نهاية الشهر ١:

مدین	أوراق الدفع	LC٥
دائن	أرباح عملة أجنبية	LC٥
مدین	خسارة داخلية مع TC	LC٥
دائن	العقد الداخلي مع TC	LC٥
مدین	حقوق الملكية	LC٥٠
دائن	العقد الداخلي TC	LC٥٠

في نهاية الشهر ٢:

مدین	المخزون	LC٥٠
دائن	حقوق ملكية	LC٥٠

قيود مركز الخزينة TC (الجميع في نهاية الشهر ١)

مدین	خسارة داخلية أ	LC١٠
دائن	العقد الداخلي أ	LC١٠
مدین	خسارة داخلية أ	LC٢٠
دائن	العقد الداخلي أ	LC٢٠
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥
دائن	أرباح داخلية ب	LC٥
مدین	العقد الداخلي ب	LC٥٠
دائن	أرباح داخلية ب	LC٥٠
مدین	خسائر العملة الأجنبية	LC٢٥
دائن	العقد الأجل	LC٢٥

الإجمالي LC	ب LC	أ LC	المجاميع المشتقات الداخلية
٥	(٥)	١٠	إيراد (تحولات القيمة العادلة)
٢٠	-	٢٠	حقوق الملكية (تحولات التكلفة النقدي)
(٥٠)	(٥٠)	-	تعديل الأساس والبضاعة
(٢٥)	(٥٥)	٣٠	المجموع

ينتج عن جمع هذه المبالغ مع المعاملات الداخلية (يعني تلك الموضحة بالخط المائل أعلاه) إجمالي أرصدة صافية قبل عملية إلغاء المشتقات الداخلية كما يلي:

مدین	دائن	
أوراق القبض	مدین	دائن
أوراق الدفع	LC ٥٠	LC ١٠
العقد الأجل	-	-
حقوق الملكية	-	LC ٢٥
تعديل الأساس (البضاعة)	LC ٥٠	LC ٢٠
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

بالنسبة للبيانات المالية الموحدة، فقد تمت التعيينات التالية في بداية الشهر الأول:

- تم تعيين البند المدفوع FC ٥٠ في B على أنه تحوط لأول FC ٥٠ للإيرادات المستقبلية العالية المتوقعة في أ. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: الزعم الدائنة للمدين LC: حقوق الملكية للدائن LC ٥٠.
- تم تعيين البند المقبوض FC ١٠٠ في A على أنه تحوط لأول FC ١٠٠ للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين LC ١٠، البند المقبوض LC ١٠، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين LC ١٠، حقوق الملكية للدائن LC ١٠.
- تم تعيين العقود الأجلة الداخلية على FC ٢٥٠ في TC على أنها تحوط FC ٢٥٠ للقادم للمصاريف المستقبلية العالية المتوقعة في ب. ولذلك، في نهاية الشهر الأول، يتم عمل القيد التالي في البيانات المالية الموحدة: حقوق الملكية للمدين LC ٢٥، العقود الأجلة الداخلية للدائن LC ٢٥، وفي نهاية الشهر الثاني، مخزون المدين LC ٢٥، حقوق الملكية للدائن LC ٢٥.

يكون إجمالي الأرصدة للصافية بعد عملية إلغاء القیود المحاسبية المرتبطة بالمشتقات الداخلية ما يلي:

مدین	دائن	
أوراق القبض	مدین	دائن
أوراق الدفع	LC ٥٠	LC ١٠
العقد الأجل	-	-
حقوق الملكية	-	LC ٢٥
تعديل الأساس (البضاعة)	LC ٣٥	LC ٥٠
الأرباح والخسائر	-	-
العقود الداخلية	-	-

تختلف هذه الأرصدة الصافية الإجمالية عن تلك التي يمكن الإعتراف بها إذا لم يتم إلغاء المشتقات الداخلية، وهذه هي الأرصدة التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ شملها في البيانات المالية الموحدة. والقیود المحاسبية المطلوبة لتحديد الأرصدة الصافية الإجمالية قبل إلغاء المشتقات الداخلية هي كما يلي:

- (أ) إعادة تصنيف LC ١٥ للخسارة على المشتقة الداخلية الخاصة ب المشعولة في المخزون لتعكس أن FC ١٥٠ لشراء التنبؤ للمخزون ليس محوطا بأداة داخلية (ولا العقد الأجل الداخلي FC ٢٥٠ في TC ولا البند المنفرد الداخلي FC ١٠٠ في أ)؛ و
- (ب) إعادة تصنيف أرباح LC ١٥ على المشتقة الداخلية الخاصة أ لتعكس إيرادات التنبؤ FC ١٥٠ التي ترتبط بها ليس محوطا بأداة داخلية.

والتأثير الصافي لهذين التعديلين هو كما يلي:

مدین	حقوق ملكية	LC١٥
دائن	المخزون	LC١٥

٨.١. اجتماع الخيارات المشتراه و الخيارات المكتوبة

في معظم الأحيان، تمنع الفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إستعمال الخيارات المكتوبة كأدوات تحوط. فإذا اجتمع خيار مكتوب مع خيار مشتري (مثل طوق أسعار فائدة) وجرى تنفيذها معا كأداة مع فريق منظار واحد. هل يستطيع المشروع تجزئة الأداة المشتقة إلى جزأين الخيار المكتوب والخيار المشتري وتخصيص جزء الخيار المشتري كأداة تحوط ؟

كلا . الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المشروع يخصص علاقة التحوط لأداة تحوط بكاملها، والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي تجزئة القيمة الزمنية والقيمة الحقيقية للخيار وتجزئة عنصر الفائدة والسعر الفوري للسند الأجل ، والسؤال و ٣.١٠ يتناول ويعالج ما إذا كان اجتماع الخيارات يعتبر كخيار مكتوب ومتى يكون ذلك.

٩.١. إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح للمشروع بتطبيق محاسبة التحوط على إستراتيجية التحوط ذات الإستراتيجية الحيادية وإستراتيجيات التحوط الديناميكية (المتغيرة) الأخرى والتي يتم فيها تحليل كمية أداة التحوط بشكل ثابت للمحافظة على نسبة التحوط المرغوب، مثلا تحقيق بوضع لئلا حيادي غير حساس للتغيرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له ؟

نعم . الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن (إستراتيجية التحوط الديناميكي التي يتم فيها تقييم كل من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية للخيار يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط). مثلا إستراتيجية التأمين على محفظة التي تهدف إلى ضمان أن القيمة العادلة للبند المتحوط له لا تهبط إلى ما دون مستوى معين بينما تسمح للقيمة العادلة بالارتفاع - تلك الإستراتيجية مؤهلة لمحاسبة التحوط.

ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب على المشروع توثيق كيف يقوم بمراقبة وتحديث التحوط وقياس فاعلية التحوط، وكيف يتابع بدقة جميع نهائات وإعادة تخصيصات أداة التحوط وإثبات توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط طبقا للفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كذلك يجب أن يكون المشروع قادرا على إثبات توقعه أن فاعلية التحوط ستكون عالية لفترة محددة قصيرة لا يتوقع خلالها تعديل التحوط.

و.١٠.١ أداة تحوط : خيار البيع غير المجزي

المشروع (أ) لديه استثمار في سهم واحد من أسهم المشروع (ب)، والذي قام بتصنيفه على أنه معد للبيع. ومن أجل حماية نفسه جزئياً ضد انخفاض سعر سهم المشروع (ب) يقوم المشروع (أ) بشراء خيار بيع على أحد أسهم المشروع (ب) ويصنف التغيير في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط للقيمة العادلة للتغيرات في القيمة العادلة للسهم الذي يمتلكه في المشروع (ب)، والخيار يعطي المشروع (أ) الحق في بيع سهم واحد من أسهم المشروع (ب) بسعر تنفيذ قدره (٩٠ وحدة عملة). وعند إنشاء علاقة التحوط كان سعر العرض للسهم (١٠٠ وحدة عملة). وحيث أن خيار البيع يعطي الحق للمشروع (أ) في التخلص من السهم بسعر (٩٠ وحدة عملة)، فإن الخيار يجب بطبيعة الحال أن يكون ذا فاعلية عالية في تعادل (تقاص) هبوط السعر إلى ما دون (٩٠ وحدة عملة) على أساس القيمة الحقيقية الفعلية. أما تغيرات السعر فوق (٩٠ وحدة عملة). فهي ليست داخلة في التحوط، وفي هذه الحالة هل تغيرات القيمة العادلة لسهم المشروع (ب) فوق مستوى (٩٠ وحدة عملة) تعتبر فاعلية تحوط بموجب الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا. الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح للمشروع (أ) بتصنيف التغيرات في القيمة الحقيقية للخيار كأداة تحوط. والتغيرات في القيمة الحقيقية للخيار توفر حماية ضد قابلية التغير في القيمة العادلة لسهم واحد من أسهم المشروع (أ) تحت مستوى أو بما يعادل سعر التنفيذ للخيار البالغ (٩٠ وحدة عملة). وبالنسبة للأسعار التي تزيد عن (٩٠ وحدة عملة)، يكون الخيار غير مربح وليست له قيمة حقيقية. وبالتالي، فالأرباح أو الخسائر الناتجة عن سهم واحد من أسهم المشروع (ب) لا تعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لأغراض تقييم فاعلية التحوط وإظهار أرباح أو خسائر البند المتحوط له.

لذلك، فالمشروع (أ) يظهر التغيرات في القيمة العادلة للسهم في حقوق المساهمين إذا كانت مرتبطة بتغير سعرها فوق (٩٠ وحدة عملة) (الفقرة ٥٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ٩٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). أما التغيرات في القيمة العادلة للسهم المرتبطة بانخفاض السعر دون مستوى (٩٠ وحدة عملة) فهي تشكل الجزء المخصص لتحوط القيمة العادلة وتدخل في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. أما التغيرات في القيمة الزمنية للخيار فتستثنى من علاقة التحوط المخصصة ويعترف بها في الأرباح والخسائر الصافية بموجب الفقرة ٨٩ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. التغير في وقت وضع القيمة العادلة مستثنى من العلاقة الهامة ويتم الاعتراف به في الربح أو الخسارة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٥٥ (أ).

و.١١.١ أداة التحوط : نسبة التنفقات النقدية لأداة مالية نقدية

في حالة وجود خطر لسعر صرف العملة الأجنبية يمكن للإلتزام المالي أو الأصل المالي غير المشتق أن تكون أداة تحوط. هل يمكن للمشروع أن يعامل التنفقات النقدية من تلك الأداة المالية للفترة التي يظل خلالها الأصل المالي أو الإلتزام المالي المخصص كأداة تحوط قائمة، وذلك بموجب الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ واستثناء التنفقات النقدية الأخرى من علاقة التحوط المخصصة ؟

كلا. الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قائمة. على سبيل المثال، التنفقات النقدية للسنوات الثلاثة الأولى من قرض مدته عشر سنوات صادر بعملة أجنبية تكون مؤهلة كأداة تحوط في تحوط نفقات نقدية لإيراد السنوات الثلاثة الأولى بالعملة الأجنبية نفسها، من جهة أخرى الأصل المالي أو الإلتزام المالي غير المشتق الصادر بعملة أجنبية يمكن إلى حد كبير أن تكون مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لمخاطر العملات الأجنبية المرتبطة بأداة التحوط ولفترة تساوي أو أطول من فترة الإستحقاق المتبقية لأداة التحوط (انظر السؤال ١٧.٢٠).

و.١٢.١ التحوطات لأكثر من نوع ولحد من المخاطر

النتيجة (أ) في العادة تخصص علاقة التحوط بين أداة تحوط كاملة ويند متحوط له بحيث يكون هناك مقياس واحد للقيمة العادلة لأداة التحوط. هل هذا يمنع تخصيص أداة مالية واحدة في نفس الوقت كأداة تحوط في كل من علاقة تحوط تدفقي نقدي وعلاقة تحوط قيمة عادلة ؟

كلا. على سبيل المثال، يستعمل المشروع عموماً مبدلة مركبة لأسعار الفائدة وأسعار العملات لتحويل مركز بسعر فائدة متغير بملة أجنبية لمركز بسعر فائدة ثابت بملة التقرير. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص مبدلة بشكل منفصل كتحوط قيمة عادلة لمخاطرة أسعار العملة وتحوط مخاطرة التدفق النقدي لأسعار الفائدة شريطة توفر الشروط المنصوص عليها في الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

النتيجة (ب) إذا كان أصل مالي هو أداة التحوط في علاقتي تحوط منفصلتين. هل هناك إفصاح خاص مطلوب ؟

الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب إفصاحات منفصلة للتحوط المخصصة للقيمة العادلة والتدفق النقدي والاستثمار الصافي في منشأة أجنبية. والأداة موضوع السؤال يتم ذكرها في الإفصاحات المذكورة في الفقرة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط.

و.١٣.١ أداة تحوط : عقد صرف عملات مستقبلي بمعاملات أجنبية مزودة

عملة القياس للمشروع أ هي الدين الياباني. المشروع أ عليه التزام مدته خمس سنوات بسعر فائدة عزم بالدولار الأمريكي وله ذمة مدينة (ورقة قبض) مدتها عشر سنوات بسعر فائدة ثابت بالجنيه الإسترليني، وإن أصل المبالغ للأصل والالتزام إذا حولت إلى الدين الياباني تكون هي نفسها. يدخل المشروع أ في عقد عملة أجنبية أجل مفرد للتحوط لتعرضها لمخاطر العملة الأجنبية لكل من الأذنين وبموجب العقد تستلم دولارات أمريكية وتدفع جنيهات إسترلينية بعد خمس سنوات، فإذا قام المشروع (أ) بتخصيص عقد العملة الأجنبية الأجل في علاقة تحوط تدفقي نقدي ضد مخاطر العملة الأجنبية لدفعات الأساس في كل من الأذنين. هل يمكنها أن تكون خاضعة لمحاسبة التحوط ؟

نعم. الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط واحدة كتحوط لأنواع متعددة من المخاطر إذا تم تحقق ثلاثة شروط، وفي مثلنا هذا فإن أداة التحوط المشقة تستوفي الشروط الثلاثة جميعها وهي :

(أ) المخاطر المتحوط لها يمكن التعرف عليها بوضوح، والمخاطر هي التعرض لتغيرات في أسعار الصرف بين الدولار والين وبين الدين والجنيه الإسترليني، كالتالي.

(ب) يمكن إثبات فاعلية التحوط، وبالنسبة للقرض بالجنيه الإسترليني فإن الفاعلية تقاس بدرجة التعادل (التفاضل) بين القيمة العادلة لتسديد المبلغ الأصلي بالجنيهات الإسترليني والقيمة العادلة لنفقة الجنيهات الإسترلينية في عقد العملة الأجل، وبالنسبة للالتزام بالدولار فإن الفاعلية تقاس بأنها بالدولار الأمريكي والدولارات الأمريكية المستلمة بموجب عقد العملة الأجل، ورغم أن الذمة المدينة (ورقة القبض) لها أجل يبلغ عشر سنوات، والعقد الأجل يحمي لخمس سنوات فقط فإن محاسبة التحوط يسمح بها لجزء فقط من المخاطر كما جاء في الإجابة على السؤال و.١٧.٢.

(ج) أن يكون ممكناً التأكد من وجود تخصيص محدد لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة، وأن المخاطر المتحوط لها معروف إنها المبالغ الأصلية للالتزام وورقة القبض بالعملتين المحررتين بهما.

و.١٤.١ مبادلات التسوية المتزامنة وإستعمال إحداها كأداة تحوط

الشركة (أ) تدخل في مبادلة أسعار فائدة وتصنيفها كتحوط لمخاطرة القيمة العاللة المرتبطة بإداة دين ذات سعر فائدة ثابت. وإن علاقة تحوط القيمة العاللة مستوفية لشروط التحوط بحسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وتدخل الشركة (أ) في الوقت نفسه في مبادلة أسعار فائدة ثابته مع نفس الفريق المناظر في المبادلة الأولى وينفس شروطها بما يحقق تقاصاً كاملاً مع مبادلة أسعار الفائدة الأولى. هل يطلب من الشركة (أ) أن تعتبر المبادلتين كوحدة واحدة وذلك بمتنع عليها تطبيق محاسبة تحوط القيمة العاللة على المبادلة الأولى ؟

الأمر يتوقف على الحالة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يبنى على أساس العملية. فإذا كانت المبادلة الثابته قد تم الدخول فيها مع أخذ المبادلة الأولى في الإعتبار أو كان هناك سبب موضوعي جوهري لهيكله العمليتين بشكل منفصل فعندئذ لا ينظر إلى المبادلتين كوحدة واحدة.

على سبيل المثال، بعض المشاريع من سياستها الطلب من وسيط متعامل مركزي أو وحدة خزينة تابعة الدخول في عقود مشتقة مع طرف ثالث نيابة عن شركات تابعة أخرى لدخل المجموعة للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة للشركات التابعة، ويدخل الوسيط أو وحدة الخزينة للتابعة أيضاً في عمليات مشتقة داخلية مع تلك الشركات التابعة لكي يتابع تشغيلها تلك التحوطات لدخل المجموعة، وحيث أن الوسيط أو وحدة الخزينة للتابعة تدخل أيضاً في عقود مشتقة كجزء من عملياتها أو لأنها ترغب في إعادة توازن مخاطر محفظتها الكلية، فإنها يمكن أن تدخل في عقد مشتقة مع نفس الطرف الثالث خلال نفس يوم العمل وإلى حد كبير بنفس شروط عقد أبرم كأداة تحوط نيابة عن مشروع تابع آخر، وفي هذه الحالة يوجد سبب صحيح مقبول للدخول في كل من العقود.

ويتم تطبيق الاجتهاد والتقدير لتحديد ما إذا كان هناك هدف عملي جوهري لموضوعي لهيكله العمليات بشكل منفصل، على سبيل المثال إذا كان الهدف المطلق هو الحصول على معالجة محاسبة القيمة العاللة للدين فإنه لا يوجد غرض عملي جوهري.

٢.٠ بنود التحوط

٢.١ هل يمكن تعيين المشتكات كبنود تحوط

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين أداة مشتقة (سواء قلعة بذاتها أو يتم ملاحظتها بشكل منفصل كمشتقات منمجة) كبنود تحوط إما بمفرده أو كجزء من مجموعة تحوط في قيمة عجلة أو تحوط تدفق نقدي، مثلا بموجب تعيين اتفاقية السعر الأجل دفع - متغير، قبض - ثابت كتحوط تدفق نقدي لاتفاقية السعر الأجل دفع - ثابت، قبض - متغير؟

كلا. يتم الاحتفاظ بالأدوات المشتقة دائما من أجل التجارة ويتم قياسها بالقيمة العادلة مع الأرباح والخسائر التي تم الإبلاغ عنها في بيان صافي الأرباح أو الخسائر ما لم يتم تعيينها وتفعيل أدوات التحوط (فقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكحالة استثنائية، تسمح لفقرة ٩٤ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتعيين الخيار الذي تم شراؤه كبند التحوط في تحوط القيمة العادلة.

٢.٢ تحوط التدفق النقدي : الإصدار المتوقع لدين ذو فائدة ثابتة

هل يسمح بمحاسبة التحوط لغرض التحوط لإصدار متوقع لدين ذي فائدة ثابتة ؟

نعم. إن هذا يعتبر تحوط تدفق نقدي لمالية متوقعة سوف يؤثر على الربح الصافي أو الخسارة للصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) شريطة مراعاة الشروط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الإيضاح ذلك : الشركة (س) تصدر سندات جديدة لإعادة تمويل السندات التي تستحق وتأمين أعمال تشغيلي ولأغراض أخرى عديدة. وعندما تقرر الشركة (س) أنها ستقوم بإصدار سندات جديدة فإنها قد تتحوط لمخاطر تقلبات أسعار الفائدة على المدى البعيد من التاريخ الذي تقرر فيه إصدار السندات إلى التاريخ الذي يتم فيه فعلا إصدار السندات، فإذا ارتفعت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإن السند سيصدر إما بقيمة أعلى أو بخمس أعلى أو بعلاوة أقل مما كان متوقعا في الأصل، وإن الفائدة الأعلى المدفوعة أو النقص في العائد يتم في العادة تقاومه مع المكسب المتوقع من عملية التحوط، أما إذا انخفضت أسعار الفائدة على المدى البعيد فإنه سيتم إصدار السند إما بسعر أقل أو بعلاوة أعلى أو بخمس أقل مما كان متوقعا، وإن السعر الأقل المدفوع أو زيادة العائد يتم عادة تقاومه مع خسارة عملية التحوط.

على سبيل المثال في شهر أغسطس ٢٠٠٠ قررت الشركة (س) أنها سوف تصدر سندات بمبلغ ٢٠٠ مليون مدتها ٧ سنوات وذلك في شهر يناير ٢٠٠١. قامت الشركة (س) بإجراء دراسات ارتباطية وتوصلت إلى أن منذ الخزينة إستحقاق ٧ سنوات يتناسب بشكل محقول مع السندات التي تتوقع الشركة (س) إصدارها مفترضة نسبة تحوط قدرها ٠,٩٢، للعقد المستقبلي لكل وحدة من وحدات الدين. لذلك، قامت الشركة (س) بإجراء تحوط للإصدار المتوقع من السندات من خلال بيع أجل (تغطية قصيرة-بيع على المكشوف) لما يعادل ١٨٦ مليون من سندات ذات إستحقاق ٧ سنوات وفي الفترة من أغسطس ٢٠٠٠ حتى يناير ٢٠٠١، ارتفعت أسعار الفائدة، وتم إغلاق مراكز التغطية القصيرة في يناير ٢٠٠١، بتاريخ إصدار السندات ونتج عن ذلك ربح قدره ١,٢ مليون وهو ما يكفي لتقاص دفعات العادة المستحقة على السندات وبذلك تؤثر على الأرباح أو الخسائر على مدى عمر السندات. وإن عملية التحوط هذا مؤهلة للاعتبار كتحوط للدفعات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة المستحقة على الإصدار المتوقع للسندات.

٣.٢ محاسبة التحوط : مركز الودائع غير الملموس

هل معاملة محاسبة التحوط مسموح بها للتحوط من مخاطر القيمة العجلة للبنود غير الملموسة الخاصة بالإبداع الفرنسي؟

هذا يعتمد على ما إذا كان البند غير الملموس للإبداع الرئيسي يتم توليده داخليا أو يتم شراؤه (مثلا كجزء من اندماج الأعمال).

لا يتم الاعتراف بالبنود غير الملموسة للإبداع الرئيسي التي يتم توليدها داخليا على أنها أصول غير ملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ولأنه لا يتم الاعتراف بها، فلا يمكن تحنيدتها كبند محوط.

إذا تم شراء البند غير الملموس للإيداع الرئيسي إلى جانب محفظة ذات علاقة من الإيداعات، يجب الاعتراف بالبند غير الملموس للإيداع الرئيسي بشكل منفصل كأصل غير ملموس (أو كجزء من محفظة الإيداعات المشتركة ذات العلاقة) إذا استوفى معايير الاعتراف في الفقرة ٢١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة". ويمكن تحديد الأصل غير الملموس للإيداع الرئيسي المعترف به على أنه بند محسوب، لكن فقط إذا استوفى الشروط الواردة في الفقرة ٨٨، بما في ذلك المتطلب الوارد في الفقرة ٨٨ الذي يفيد (ب) بأنه يمكن قياس فعالية التحوط بموثوقية. لأنه من الصعب عادة قياس القيمة العادلة بموثوقية لبند رئيسي.

٤.٢.٠ محاسبة التحوط : التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية.

هل يسمح بمحاسبة التحوط لقرض عملة يشكل تحوطا لموارد دخل متوقعة ولكن غير تعاقبية بالعملة الأجنبية ؟

نعم، إذا كانت الموارد محتملة جدا ، بموجب الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن التحوط لعملية بيع متوقعة يمكن أن يكون تحوطا للتدفق النقدي، فعلى سبيل المثال شركة طيران يمكن أن تستعمل أساليب معقدة مبنية على خبرتها السابقة والبيانات الاقتصادية لغرض التنبؤ بإيراداتها من مختلف العملات، فإذا استطاعت أن تيرهن على أن الإيرادات المتوقعة خلال فترة من الزمن في المستقبل وبعملة معينة هي محتملة جدا حسب متطلبات الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ، فإنها يمكنها تصنيف عملية افتراض عملة كتحوط للتدفق النقدي لموارد دخل مستقبلية، وبالنسبة لجزء الربح أو الخسارة من عملية الافتراض التي تقرر أن تكون تحوطا فعليا فيتم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن تتحقق تلك الإيرادات.

ومن غير المحتمل أن مشروعا عاما يمكنه أن يتنبأ بنسبة ١٠٠% من الإيرادات لسنة قادمة. ومن جهة أخرى فإن من المحتمل أن جزءا من الإيرادات المتوقعة (وخاصة تلك المتوقعة للمدى القصير) يمكن أن ينطبق عليها معيار "المحتمل جدا".

٥.٢.٠ تحوطات التدفق النقدي : لتحوط الكلي المفرد

إذا كان من المتوقع لأداة مشتقة أن يتم تسديدها بتسليم الأصل الأساس في مقابل دفع سعر ثابت هل يمكن تصنيف الأداة المشتقة كأداة تحوط في علاقة تحوط للتدفق النقدي لتلك التسمية الإجمالية على افتراض توفر الشروط الأخرى لمحاسبة تحوط التدفق النقدي ؟

نعم. الأداة المشتقة التي سيتم تسديدها بالإجمالي يمكن تصنيفها كأداة تحوط في علاقة تحوط تدفق نقدي لتغير المقابل (العرض) الذي سيدفع أو يقبض في العملية المستقبلية التي ستحدث عند تسديد العقد المشتقة نفسه، لأنه سيكون هناك تعرض للتغير في سعر الشراء أو البيع بدون تلك المشتقة، وينطبق هذا على جميع العقود ذات السعر الثابت التي تعامل كمشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

على سبيل المثال : إذا دخل مشروع في عقد ذي سعر ثابت لبيع سلعة وعمل ذلك العقد كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه (على سبيل المثال) لا ينطبق عليه الاستثناء المتعلق بالبيع العادي، فإن المشروع يمكنه تصنيف العقد ذي السعر الثابت كتحوط للتدفق النقدي لتغير العرض (المقابل) الذي سيتم قبضه من بيع الأصل (علوية مستقبلية) حتى لو كان العقد ذو السعر الثابت هو للعقد الذي سيتم بموجبه بيع الأصل، وكذلك إذا دخلت شركة في عقد أجل لشراء أداة دين سيتم تسديده بالتسليم ولكن للعقد الأجل هو مشتقة لأن مدته تتجاوز مدة التسليم المعتادة في السوق ، فإن الشركة يمكنها تصنيف العقد الأجل كتحوط تدفق

نقدي لتغير العوض (التمن) الذي سيدفع لحيازة أداة الدين (عملية مستقبلية)، حتى لو كانت المشتقة هي العقد الذي سيتم بموجبه حيازة أداة الدين.

٦.٢.٠ علاقات التحوط : المخاطر على مستوى كامل المشروع

مشروع لديه أصل ذا سعر ثابت والالتزام ذات سعر ثابت، وكل منهما لها نفس القيمة الأساسية، وبموجب شروط الاتيين فإن دفعات الفقدان على الأصل وعلى الالتزام تحصل في نفس الفترة والتدفق النقدي الصافي يكون دائما موجبا لأن سعر الفقدان على الأصل أعلى من سعر الفقدان على الالتزام، ويدخل المشروع في عملية مبالغة أسعار فقدان، سعر الفقدان المستلمة عالم وسعر الفقدان المدفوعة ثابت على مبلغ وهمي يساوي رأسمال الأصل ويقوم المشروع بتصنيف مبالغة أسعار الفقدان كتحوط القيمة العادلة للأصل ذا سعر الفقدان الثابت. هل علاقة التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط حتى لو كان أثر مبالغة سعر الفقدان على أساس المشروع بأكمله يخلق تعرضا لتغيرات أسعار الفقدان التي لم تحصل في السابق ؟

نعم . معيار المحاسبة الدولي ٢٩ لا يتطلب تصنيف المخاطرة على مستوى المشروع بأكمله كشرط لمحاسبة التحوط. ويتم تقدير المخاطرة على أساس العملية، وفي هذا المثال فإن الأصل الذي تم التحوط له هو ذا قيمة عادلة معرضة لزيادات سعر الفائدة والتي يتم تقاضها مع مبالغة أسعار الفائدة.

٧.٢.٠ تحوط التدفق النقدي : عملية متوقعة متعلقة بحقوق الملكية للمشروع

هل يمكن أن تصنف كبنود متحوط له في علاقة تحوط قيمة عادلة لصلية متوقعة في أسهم المشروع ذاته أو دفعات توزيع الأرباح المتوقعة ؟

كلا. فإن العملية المتوقعة من أجل أن تكون مؤهلة لإعتبارها بنودا متحوطاً له يجب أن تعرض المشروع إلى خطر معين يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وإن تصنيف الأدوات المالية كأصول أو كالتزامات يوفر بصفة عامة الأساس لتقرير ما إذا كانت العمليات أو للدفعات الأخرى المتعلقة بهذه الأدوات قد أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢). فعلى سبيل المثال يسجل على حساب حقوق الملكية مباشرة من قبل المصدر المبالغ الموزعة على حاملي الأداة المالية المصنفة كأداة حقوق ملكية (الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢)، ولذلك فإن مثل هذه التوزيعات لا يمكن تصنيفها كبنود متحوط له، إلا أن الأرباح المعطى عن توزيعها ولم تنفع بعد ومعترف بها كالتزام مالي قد يكون مؤهلة كبنود متحوط له - على سبيل المثال - ضد مخاطر العملة الأجنبية إذا كانت صادرة بعملة أجنبية.

٨.٢.٠ محاسبة التحوط : خطر عدم تحقق عملية

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح لمشروع بتطبيق محاسبة التحوط لخطر عدم تحقق عملية، مثلاً، إذا كان سينتج عن ذلك دخل أقل مما هو متوقع للمشروع ؟

كلا. إن خطر عدم تحقق عملية هو خطر عملي إجمالي لا يصلح لأن يكون بنوداً متحوطاً له، ويسمح بمحاسبة التحوط فقط للمخاطر المرتبطة مع أصول والتزامات معترف بها للصليات المتوقعة المحتملة جداً (الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

و.٩.٢. الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق - التحوط لدفعات فوائد لأداة مالية ذات سعر فائدة متغير

هل يمكن لمشروع أن يصنف بمبالغة أسعار فائدة مدفوعة متغيرة بأسعار فائدة ثابتة مستلمة كتحوط لنقدى نقدي لإستثمار محتفظ به للاستحقاق ذي سعر فائدة متغير ؟

كلا، فإنه لا ينسجم تصنيف أداة الدين على إنها محتفظ بها للاستحقاق مع تصنيف مبالغة كتحوط لتدفق نقدي لنفقات أداة دين ذات أسعار فائدة متغيرة. تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطرة سعر الفائدة (لأن تصنيف إستثمار على أنه محتفظ به لتاريخ الإستحقاق لا يترتب عليه أخذ اعتبار للتغيرات المرتبطة بأسعار الفائدة).

و.١٠.٢. البنود المتحوط بها : شراء إستثمار محتفظ به حتى الإستحقاق

مشروع ما يتوقع شراء أصل مالي ينوي تصنيفها على إنها محتفظ بها حتى الإستحقاق عند تحقق الحدثة المتوقعة. ويدخل المشروع في عقد مشتقة بنية تجميد وتثبيت سعر الفائدة وتخصيص المشتقة كتحوط للشراء المتوقع للأصل المالي. هل تصلح علاقة التحوط لمحاسبة تحوط التدفق النقدي رغم أن الأصل المالي مصنف على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق ؟

نعم. بالنسبة لمخاطرة أسعار الفائدة فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع محاسبة التحوط للأصول المالية المصنفة على إنها محتفظ بها للاستحقاق (معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الفقرة ٧٩). وعلى كل حال ولرغم أن المشروع ينوي تصنيف الأصل على إنه محتفظ بها حتى الإستحقاق إلا أن الأصل لا تعتبر مصنفة على هذا الشكل إلى أن تتحقق العملية.

و.١١.٢. تحوط التدفق النقدي: إعادة إستثمار الأموال التي تم تحصيلها من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

يمتلك المشروع أصل ذو سعر متغير تم تصنيفه كأصل تم الاحتفاظ به حتى الإستحقاق. يدخل المشروع في عقد مشتقات بهدف إبطال سعر الفائدة الحالي على إعادة إستثمار سعر التصفقات النقدية المتغير وبعض المشتقات كتحوط للتدفق النقدي لمقبوضات سعر الفائدة المستقبلية المقرر على أدوات الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضات سعر الفائدة على الأصل الذي تم الاحتفاظ به حتى الإستحقاق. وعلى فرض أنه قد تم تلبية معيار محاسبة التحوط الآخر. هل يمكن أن تتأهل علاقة التحوط إلى محاسبة تحوط التدفق النقدي على الرغم من أن دفعات الفائدة التي يجري إعادة إستثمارها تأتي من أصل تم تصنيفه كأصل تم الاحتفاظ به حتى الإستحقاق؟

نعم . تنص الفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن الإستثمار الذي تم الاحتفاظ به حتى الإستحقاق لا يمكن أن يكون بند تحوط فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة. ويحدد السؤال و.٩.٢ بشكل خاص أن ذلك لا ينطبق فقط على تحوط القيمة العادلة، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة القيمة العادلة" المرتبطة بالإستثمارات التي تم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والتي تنفع فائدة ثابتة، بل أيضاً على تحوط التدفق النقدي، بمعنى تحوط مخاطرة التعرض إلى "مخاطر سعر فائدة التدفق النقدي" المرتبط بالإستثمارات التي تم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق التي تنفع فائدة متغيرة بأسعار السوق الحالية. لكن، في هذه الحالة، تم تعيين المشتقات مقابل مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمقبوضات الفائدة المستقبلية المقررة على أدوات الدين الناتجة عن إعادة الإستثمار المقرر على سعر التصفقات النقدية المتغير على الإستثمار الذي تم الاحتفاظ به حتى تاريخ الإستحقاق. إن منشأ الأموال المقررة التي سيتم إعادة

إستثمارها ليس له علاقة في تحديد ما إذا كان بالإمكان تحوط مخاطر إعادة الإستثمار. وتبعاً لذلك، فإن تعيين المشتقات كتحوط تتفق نقدي هو سمح. وتطبيق هذه الإجابة أيضاً على تحوط مخاطرة التعرض لمخاطر التدفق النقدي المرتبطة بمفوضات العادة المستقبلية المقدرة على أنوات الدين الناتجة عن إعادة إستثمار مقبوضان القادة على أصل بصر ثابت تم تصنيفه كصل تم الإحتفاظ به حتى الإستحقاق.

و. ١٢.٢ محاسبة التحوط : الأصل المالي القابل للدفع المسبق

إذا كان المصدر له الحق في أن يدفع الأصل المالي مقدماً فهل يحق للمستثمر بعد تاريخ الدفعة المقدمة تخصيص التكاليف النقدية كجزء من بند متحوط له ؟

إن الدفعت النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبنء متحوط له الى المدى الذي يمكن فيه إثبات انها محتملة جداً (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). فطلى سبيل المثال، التكاليف النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن أن تعتبر (محتملة جداً) إذا كانت ناتجة من مجموعة أو تجمع من الأصول المتشابهة (على سبيل المثال، قروض عتارية) التي يمكن تقدير دفعاتها المقدمة بقدر كبير من الدقة أو اذا كان خيلار الدفعة المقدمة هو - إلى حد كبير - غير مرجح، وعلاوة على ذلك فإن التكاليف النقدية بعد تاريخ الدفعة المقدمة يمكن تخصيصها كبنء متحوط له اذا وجد خيلار قليل للمقارنة في الأداة المتحوط لها.

و. ١٣.٢ تحوط القيمة العادلة : المخاطرة التي قد تؤثر على الدخل المعطن

هل يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة لمواجهة التعرض لأخطار أسعار الفائدة في القروض المنشأة بسعر فائدة ثابت المصنفة على أنها قروض ونعم مدينة؟

نعم. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القروض والذمم المنشأة تسجل بتكلفتها المطفأة، والمؤسسات المصرفية في العديد من الأخطار تحتفظ بقروضها المنشأة حتى الإستحقاق. وهكذا فالتغيرات في القيمة العادلة لمثل هذه القروض والناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة في السوق لا تؤثر على الربح أو الخسارة، وتحدد الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن تحوط القيمة العادلة هو تحوط ضد مخاطر تغيرات القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطرة معينة والتي تؤثر على الربح أو الخسارة، ولذلك، الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقد يظهر أن هذه الفقرة تمنع محاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة. الا أنه طبقاً للفقرة ٧٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ فإن القروض والذمم المدينة المنشأة يمكن أن تكون بنوداً متحوطاً لها فيما يتعلق بمخاطرة أسعار الفائدة لأنها ليست مخصصة كاستثمارات محفظ بها للاستحقاق. ويمكن المشروع بيعها وأي تغير في القيمة العادلة سيؤثر على الأيراد، وهكذا فإنه يسمح بمحاسبة تحوط القيمة العادلة للقروض والذمم المدينة المنشأة.

و. ١٤.٢ عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع

مشروع أسترالي، عملة القياس لديه هي الدولار الأسترالي يتوقع حصول مشتريات بالدين الياباني وذلك بشكل مضطل جداً. والمشروع الأسترالي مملوك بالكامل لمشروع سويسري بعد بيعاته المالية الموحدة (يما فيها المشروع الأسترالي التابع) بالفرك السويسري. ويخيل المشروع السويسري الأام في عقد أجل للتحوط للتغير في سعر صرف الدين على الدولار الأسترالي. هل هذا التحوط مؤهل لمحاسبة التحوط في البيانات المالية الموحدة أم أن المشروع الأسترالي التابع والذي يعتبر معرضاً لمخاطر صرف العملات الأجنبية يجب أن يكون طرفاً في عملية التحوط ؟

نعم. عملية التحوط يمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. حيث أن المشروع الأسترالي لم يتحوط لمخاطرة أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالمشتريات بالدين، فإن آثار تغيرات سعر الصرف بين الدولار الأسترالي والدين الياباني سوف تؤثر على الأرباح والخسائر الصافية للمشروع الأسترالي، لذلك فهي متؤثر على الأرباح أو الخسائر الموحدة. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يتطلب أن تكون الوحدة العاملة المعرضة للمخاطرة المتحوط لها طرفاً في أداة التحوط.

و.١٥.٢ : مشتقة للتقاص الخارجية المفردة

يستعمل مشروع ما يصفه بأنها عقود مشتقة داخلية لتوثيق تحويل المسؤولية عن مخاطر أسعار الفائدة من الأقسام كل على تفرد إلى عملية من عمليات الخزينة المركزية. وتقوم الخزينة المركزية بتجميع العقود المشتقة الداخلية ثم تدخل في عقد مشتقة خارجي ولحد يعادل العقود المشتقة الداخلية بالصافي، على سبيل المثال: إذا كانت الخزينة المركزية قد دخلت في ثلاث مبادلات داخلية لأسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وهي تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من التزامات ذات سعر فائدة متغير في الأقسام الأخرى وكذلك مبادلة داخلية لأسعار الفائدة المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة تلغي خطر التعرض لتدفقات نقدية متغيرة من أصول ذات سعر فائدة متغير في قسم آخر، فإنها تدخل في مبادلة لأسعار فائدة مع طرف خارجي ويتم بتلك المبادلة لتقاص تماماً مع المبادلات للداخلية الأربع. وعلى افتراض أن شروط محاسبة التحوط متوفرة، ففي البيانات المالية للمشروع هل المشتقة الخارجية المفردة مؤهلة كأداة تحوط في علاقة تحوط لجزء من البنود الأساسية على أساس القيمة الإجمالية ؟

نعم، لكن فقط إلى المدى الذي تكون فيه المشتقة الخارجية مخصصة لتسوية (تقاص) التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس إجمالي. الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن عملية التحوط لمركز كلي بالصافي لا تؤهل لمحاسبة التحوط ولكنها على كل حال، تسمح بتخصيص جزء من البنود الأساسية كمركز متحوط له على أساس إجمالي. لذلك وحتى مع كون الفرض من الدخول في مشتقة خارجية هو لتسديد (تقاص) عقود مشتقة داخلية بالصافي فإنه يسمح بمحاسبة التحوط إذا تم تعريف وتوثيق علاقة التحوط كتحوط لجزء من أساس التدفقات النقدية الواردة أو التدفقات النقدية الصادرة وذلك على أساس إجمالي. ويتبع المشروع المنهج الوارد في الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية لتخصيص جزء من التدفقات النقدية الأساسية على إنها المركز المتحوط له.

و.١٦.٢ العقود الداخلية : عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسليدها بالصافي

النتيجة (أ) - يستعمل مشروع ما عقوداً مشتقة داخلية لتحويل مخاطر التعرض لتغيرات أسعار الفقدنة من الأقسام المفردة إلى دائرة خزينة مركزية. ومقابل كل عقد مشتق داخلي تدخل الخزينة المركزية في عقد مشتق مع نظير خارجي منفرد، ويكون هناك تقاوس بين هذا العقد المشتق الخارجي والعقد المشتق الداخلي، على سبيل المثال، إذا دخلت الخزينة المركزية في مبادلة أسعار فائدة ثابتة مستلمة بنسبة ٥% ثابتة ومستلمة بسعر الفقدنة المساد بين البنوك بنفس الشروط مع نظير خارجي، ورغم أن كلا من العتدين المبتئين الخارجيين موثق رسمياً على أنه عقد مستقل، فإن صافي الدفوعات من جميع العقود الخارجية يتم تسديده نظراً لوجود إتفاقية تسوية وتسدّد مع النظير الخارجي، فطى افتراض تحقق الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يمكن للعقد المشتقة الخارجية المفردة (مثل مبادلة أسعار الفقدنة المدفوعة بنسبة ٥% ثابتة والمستلمة بسعر الفقدنة بين البنوك)، أن تخصص كأدوات تحوط للمخاطر الإجمالية الأساسية مثل مخاطرة التغيرات في لفعلة أسعار الفقدنة المتغيرة على القرض ذي الفقدنة بسعر الفوائد بين البنوك حتى لو تم تسديد وتقاوس المشتقات الخارجية بالصافي ؟

بصورة عامة، نعم. العقود المشتقة الخارجية التي هي قانونياً عقود منفصلة وتخدم غرضاً عملياً ثابتاً مثل أبعاد المخاطر الإجمالية بالإجمالي، تلك العقود تصلح لأن تكون أدوات تحوط حتى لو كانت تتم تسويتها بالصافي مع نفس النظير الخارجي شريطة توفر معايير محاسبة التحوط الأخرى الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩، انظر أيضاً (السؤال و١٤.١٠).

النتيجة (ب) - نلاحظ الخزينة المركزية إنها بالدخول في عقود تقاوس خارجية وإدخالها في المحفظة المركزية فإنها لا تعود قادرة على تكبيد المخاطر بالصافي، وترغب الخزينة في إدارة محفظة المشتقات الخارجية المعاملة بشكل منفصل عن المخاطر الأخرى للمشروع، لذلك فهي تدخل بشكل إضافي في مشتقة واحدة لتحقيق تقاوس مخاطر المحفظة. هل يمكن للعقد المشتقة الخارجية المفردة والداخلية في المحفظة أن تصنف كأدوات تحوط للمخاطر الأساسية الإجمالية حتى لو استعملت مشتقة خارجية واحدة لتحقيق التقاوس الكامل مع مخاطر السوق التي نشأت من الدخول في عقود خارجية؟

بصورة عامة نعم. الغرض من هيكلة العقود المشتقة الخارجية على هذا الشكل ينسجم مع أهداف واستراتيجيات إدارة المخاطر لدى المؤسسة، وكما ذكرنا فالعقد والمشتقة الخارجية التي تعتبر قانونياً عقوداً منفصلة وتخدم غرضاً عملياً مبرراً يمكن أن تكون مؤهلة كأدوات تحوط، وعلاوة على ذلك فإن الإجابة على السؤال و١٤.١٠ تذكر تحديداً أن محاسبة التحوط لا تستبعد ببساطة لأن المشروع قد دخل في مبادلة لها نفس شروط مبادلة أخرى مع نفس النظير إذا كان هناك هدف عملي واقعي لهيكلة العمليات بشكل منفصل.

و.١٧.٢ التحوط لجزء من الفترة

الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تبين أن علاقة التحوط لا يجوز تخصيصها لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تكون فيها أداة التحوط قفصة. هل من المسموح به تخصيص مشتقة للتحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية المتبقية على إستحقاق البند المتحوط له ؟

نعم. فيمكن للأداة المالية أن تكون بندا متحوطاً له لجزء فقط من تكافئاتها النقدية أو قيمتها العادلة إذا كان من الممكن قياس لفاعلية والوفاء بالمتطلبات الأخرى لمحاسبة التحوط.

لإيضاح ذلك: المشروع أ يمتلك سند دين حكومي ذي فائدة ثابتة قدرها عشرة بالمائة والمدة المتبقية على إستحقاقه عشر سنوات. يقوم المشروع أ بتصنيف السند على أنه متاح للبيع، ومن أجل التحوط لنفسه ضد تعرضه لمخاطر القيمة العادلة للسند والمرتبطة بالقيمة الحالية لنفعات الفوائد حتى السنة الخامسة يشتري المشروع أ مبادلة ذات خمس سنوات للفوائد المدفوعة ثابتة والمستملة عامة، يمكن تخصيص المبادلة للتحوط لمخاطر القيمة العادلة لنفعات الفوائد على السند الحكومي حتى السنة الخامسة والتغيير في دفعة الأصل المستحقة بنهاية مدة الإستحقاق إلى المدى الذي تتأثر فيه في منحني الإيراد المتعلق بالسنوات الخمس للمبادلة.

و.١٨.٢ أداة تحوط : مبادلة أسعار الفائدة لصلات متداخلة

عملة القياس للمشروع أ هي اللين الياباني، ولدى المشروع أ التزام بالدولار الأمريكي لمدة خمس سنوات بسعر فائدة عقم وئمة مبنية (أوراق قبض) معنها عشر سنوات بالجنيه الإسترليني بسعر فائدة ثابت. ويرغب المشروع أ بالتحوط لمخاطر العملة الأجنبية لأصولها والتزاماتها ومخاطرة سعر الفائدة للقيمة العادلة للئمة المدينة ويدخل في عقد مبادلة أسعار فائدة لصلات متداخلة ليستلم دولارات أمريكية بسعر فائدة عقم ويدفع جنيهات إسترلينية بسعر فائدة ثابت والمبادلة للدولارات بجنيهات إسترلينية في نهاية مدة الخمس سنوات. هل يستطيع المشروع أ تخصيص المبادلة كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة لمخاطر كلتي العمليتين الأجنبيةتين ومخاطرة سعر الفائدة رغم أن كل من الصليتين - الدولار والإسترليني - هما عملتان أجنبيتان بالنسبة للمشروع أ ؟

نعم . الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بمحاسبة التحوط لأجزاء المخاطر إذا كان من الممكن قياس لفاعلية، كذلك الفقرة ٧٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تسمح بتخصيص أداة تحوط منفردة كتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر إذا كان من الممكن التعرف على المخاطر بشكل واضح، وإثبات لفاعلية، وضمان التخصيص المحدد لأداة التحوط ومركز الخطر، لذلك فالمبادلة يمكن تخصيصها كأداة تحوط في علاقة تحوط قيمة عادلة للجنيهات الإسترلينية التي مستسلم من التغيرات المتعلقة بقيمتها العادلة المرتبطة بتغير أسعار الفائدة في المملكة المتحدة للفترة الجزئية الأولى البالغة خمس سنوات وسعر الصرف بين الجنيه الإسترليني والدولار الأمريكي، وتُقاس المبادلة بالقيمة العادلة وتدخل التغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر الصافية ويتم تعديل القيمة المسجلة للئمة المدينة للتغيرات في القيمة العادلة الناتجة عن تغير أسعار الفائدة الجنيه الإسترليني للسنوات الخمس الأولى من منحني الدخل، ويعد قياس أوراق القبض وأوراق الدفع باستعمال أسعار الصرف الفورية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ والتغيرات في قيمتها الدفترية تدخل في الأرباح والخسائر الصافية.

و.١٩.٢ البنود المتحوط لها : التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم تتم للمتاجرة بها بشكل عمومي

المشروع أ اشترى أسهما في المشروع ب من بورصة أوراق مالية أجنبية بالقيمة العادلة البالغة ١٠٠٠ بالعملة الأجنبية (FC). وقام بتصنيف تلك الأسهم على أنها متحلة للبيع، يتبع المشروع أ سياسة تقضي بأن الأرباح والخسائر للأصول المالية المتحلة للبيع تدخل في حقوق الملكية، ومن أجل أن يحمي المشروع نفسه من مخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالأسهم يدخل المشروع أ في عقد أجل لبيع الأسهم ٧٥٠ وحدة من العملة الأجنبية. وينوي المشروع أ تكوير عقد سعر الصرف الآجل لكامل المدة التي تحتفظ فيها بالأسهم، فطى للفترض توفر جميع الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط هل يعتبر عقد العملة الأجنبية أجل مؤهلاً ليكون علاقة تحوط لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بالأسهم ؟

نعم، لكن فقط في حالة وجود خطر واضح وقابل للتعرف عليه للتعرض لتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، لذلك فمحاسبة التحوط هنا مسموح بها إذا: (أ) أداء حقوق الملكية - الأسهم - لا يتم تداولها في البورصة (أو أي سوق آخر ثابت) يكون التعامل فيه بنفس عملة القياس للمشروع أ، (ب) العوائد المستحقة للمشروع أ ليست بالعملة المذكورة وعليه فإذا كانت الأسهم متداولة بعملة عديدة وإذا كانت إحدى تلك العملات هي عملة القياس للمشروع معد التقرير المالي فإنه عندئذ لا يسمح بمحاسبة التحوط لعنصر العملة الأجنبية في سعر الأسهم.

إذا كان الأمر كذلك : هل يمكن تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كدالة تحوط في أداة تحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية المرتبط بجزء من القيمة العادلة للأسهم وفي حدود ٧٥٠ بالعملة الأجنبية ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص جزء من التتقق النقدي أو القيمة العادلة لأصل مالي كبند متحوط له إذا كان من الممكن قياس فاعلية (الفترة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولذلك فالمشروع أ يمكنه تخصيص عقد العملة الأجنبية الآجل كتحوط لمخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بجزء فقط من القيمة العادلة للأسهم بعملة أجنبية ، ويمكن تخصيصه إما كتحوط للقيمة العادلة لخطر العملة الأجنبية البالغة ٧٥٠ وحدة (FC) المرتبطة بالأسهم أو كتحوط للتتقق النقدي للبيع المتوقع للأسهم شريطة أن يكون توقيت البيع معروفاً. وأي تغيير في القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية سوف لا يؤثر على تقييم فاعلية التحوط إلا إذا هبطت القيمة العادلة للأسهم بالعملة الأجنبية عن ٧٥٠ وحدة (FC) .

و.٢٠.٢ محاسبة التحوط : مؤشر الأسهم

يمكن لمشروع أن يشتري محفظة من الأسهم لتخصيص مؤشر أسهم وخيار بيع معروض مرتبط بمؤشر الأسهم وذلك لحماية نفسه من خسارة القيمة العادلة. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص ذلك للخيار المعروض كدالة تحوط لمحفظة الأسهم ؟

كلا . إذا تم تجميع أدوات مالية متشابهة والتحوط لها كمجموعة فإن الفترة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن التغيير في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند من المجموعة يعفده يتوقع منه أن يكون متناسباً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة والذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها كمجموعة. وفي السيناريو أعلاه فإن التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للمخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة يعفده (أسعار الأسهم الإفرادية) لا يتوقع أن يكون متناسباً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي يعزى إلى المخاطرة المتحوط لها كمجموعة.

٢١.٢.٠ محاسبة التحوط : التحوط لصفافي الأصول والالتزامات

هل يمكن لمشروع إظهار أصوله المالية والتزاماته المالية بالصفافي لغرض تحديد مخاطر التدفق النقدي الصفافي الواجب التحوط لها وذلك لأغراض محاسبة التحوط ؟

إن إستراتيجية التحوط لدى المشروع وخبراته في إدارة المخاطر يمكن بها تقدير مخاطر التدفق النقدي على أساس صفافي، إلا أن الفقرة ٨٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تسمح بتخصيص مخاطر تدفق نقدي صفافية كعند متحوط له لأغراض محاسبة التحوط. الفقرة ١٠١ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تعطي مثالاً على الكيفية التي يمكن بها للينك أن يقيم مخاطر على أساس صفافي (بتجميع الأصول والالتزامات المتشابهة) وبعد ذلك التأهل لمحاسبة التحوط من خلال التحوط على أساس إجمالي.

٣.٠ التحوط المحاسبي

١.٣.٠ تحوط التدفق النقدي : التصفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يقوم بإصدار سند دين ذي سعر فائدة ثابت، ويدخل في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة من أجل تقاص مخاطر أسعار الفائدة المتوقعة بأداة الدين، فهل يستطيع المشروع تصنيف المبادلة كتحوط للتدفق النقدي للتصفقات النقدية المستقبلية الصادرة والمتوقعة بأداة الدين؟

كلا. الفقرة ٨٦ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط التدفق النقدي هو تحوط التعرض لتغيرات للتصفقات النقدية، وفي الحالة، هذه فإن أداة الدين المصدرة لا تسبب زيادة لأي من مخاطر التعرض للتغيرات في التصفقات النقدية لأن دفعات الفائدة ثابتة. ويمكن للمشروع تصنيف المبادلة كتحوط للقيمة المعادلة لأداة الدين ولكنه لا يستطيع تصنيف المبادلة كتحوط تدفق نقدي للتصفقات النقدية المستقبلية الصادرة لأداة الدين.

٢.٣.٠ تحوط التدفق النقدي : إعادة استثمار التصفقات النقدية ذات سعر فائدة ثابت

مشروع يعالج مخاطر أسعار الفائدة لديه بالصفافي. بتاريخ ١ يناير ٢٠٠١ توقع المشروع تصفقات نقدية إجمالية واردة بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة على أصول ذات سعر ثابت وتصفقات نقدية إجمالية صادرة بمبلغ ٩٠ وحدة عملة على التزامات ذات سعر فائدة ثابت خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٢. ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل المشروع إتفاقية أسعار فائدة آجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة وذلك من أجل التحوط للتدفق النقدي للصفافي البالغ ١٠ وحدة عملة. ويخصص المشروع كبد متحوط له أول مبلغ ١٠ وحدة عملة من التصفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت في الربع الأول من عام ٢٠٠٢. هل يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) المستلمة متغيرة والمدفوعة ثابتة كتحوط لتدفق نقدي لخطر التعرض لتغيرات التصفقات النقدية في الربع الأول من عام ٢٠٠٢ والمرتبطة بالأصول ذات سعر الفائدة الثابت؟

كلا. إن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) غير مؤهلة لتحوط تدفق نقدي لتغطية التدفق النقدي الخاص بالأصول ذات سعر الفائدة الثابتة لأنها غير معرضة لخطر التدفق النقدي. إلا أن المشروع يستطيع تصنيف إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) كتحوط للقيمة المعادلة للخطر الذي يوجد قبل تحويل التصفقات النقدية.

في بعض الحالات يستطيع المشروع أيضاً أن يتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بإعادة الاستثمار المتوقع للأصل والفوائد التي يستلمها من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت (انظر السؤال ٢.٦.٠)، وفي هذا المثال، فإن إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة (FRA) على كل حال ليست مؤهلة لمحاسبة تحوط للتصفقات النقدية لأنها تزيد بدلاً من أن تنقص التغيرات في التصفقات النقدية للفوائد الناتجة عن إعادة استثمار التصفقات النقدية للفوائد "على سبيل المثال: (إذا ارتفعت أسعار السوق سيكون هناك تدفق نقدي وارد من إتفاقية أسعار الفائدة الآجلة وزيادة في التصفقات النقدية الواردة المتوقعة من إعادة استثمار التصفقات النقدية الواردة من الأصول ذات سعر الفائدة الثابت)". وهي على كل حال قد تكون مؤهلة بشكل كبير لتحوط للتدفق النقدي لجزء من إعادة تمويل التصفقات النقدية الصادرة على أساس إجمالي.

و.٣.٣ تحوط العملة الأجنبية

الشركة (أ) لديها التزام بالعملة الأجنبية المستحق الدفع بعد ٦ شهور وترغب في التحوط ضد تقلبات أسعار العملات الأجنبية وذلك للمبلغ المستحق الدفع بتاريخ التسديد. ولذلك فهي تكتل في عقد نجل لشراء عملات أجنبية خلال ستة شهور. فهل يجب التعامل مع التحوط على أنه:

- (أ) تحوط قيمة عادلة للالتزام بعملة أجنبية مع الإعراف في بيان الدخل في نهاية العام بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير الالتزام والعقد الأجل؛ أو
- (ب) أم تحوط تدفق نقدي للمبلغ الذي يتم تسديده في المستقبل مع الإعراف في حقوق الملكية بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقدير العقد الأجل؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمنع أيًا من هذين الأسلوبين، فإذا عمل التحوط على أنه تحوط قيمة عادلة فإن الربح أو الخسارة المتحققين من إعادة قياس القيمة العادلة لأداة التحوط والبندين المتحوط له يعترف بها فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية، وإذا عمل للتحوط على أنه تحوط تدفق نقدي مع الإعراف في حقوق الملكية بالأرباح أو الخسائر المتحققة من إعادة قياس العقد الأجل فإن الربح أو الخسارة يدخلان في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البندين المتحوط له (الإلتزام) على الأرباح أو الخسائر الصافية، لذلك فإذا تحقق للتحوط فعلياً فإن الربح أو خسارة المشتقة تحول إلى الأرباح أو الخسائر الصافية لنفس الفترات التي يتم فيها إعادة قياس الإلتزام وليس عندما يحصل الدفع. انظر السؤال (و.٤.٣).

و.٤.٣ تحوط التدفق النقدي لعملة أجنبية

يقوم مشروع بتصدير منتج ما بسعر محسوب بالعملة الأجنبية. وبتاريخ البيع يحصل المشروع على التزام (ورقة قبض) بثمن البيع تنفع بعد تسعين يوماً ويختل في عقد عملة أجنبية أجل مثته تسعين يوماً بنفس عملة ورقة القبض للتحوط لمخاطر سعر صرف العملة الأجنبية.

بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ يتم تسجيل البيع بالسعر الفوري بتاريخ البيع ويتم إعادة إظهار ورقة القبض خلال فترة التسعين يوماً على ضوء التغيرات في أسعار الصرف وينقل الفرق إلى الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢١ والفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١).

إذا تم تصنيف عقد العملة الأجنبية كدالة تحوط. هل يكون للمشروع الخيار بين تصنيف عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة لمخاطر أسعار صرف العملة الأجنبية على ورقة القبض أو تصنيفه كتحوط للتدفق النقدي الناتج من تحصيل ورقة القبض ؟

نعم. إذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط للقيمة العادلة فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن إعادة قياس عقد العملة الأجنبية الأجل بالقيمة العادلة يعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية وكذلك الربح أو الخسارة عند إعادة قياس ورقة القبض يعترف به أيضاً في الأرباح أو الخسائر الصافية.

وإذا قام المشروع بتخصيص عقد العملة الأجنبية كتحوط تدفق نقدي لمخاطر العملة المرتبطة بتحصيل ورقة القبض فإن جزء الربح أو الخسارة الذي يتقرر أنه تحوط فعال يعترف به في حقوق الملكية والجزء غير الفعال يعترف به في الأرباح أو الخسارة الصافية (الفقرة ٦٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). والمبلغ الذي يعترف به مباشرة في حقوق الملكية يتم تحويله إلى الأرباح أو الخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي تتأثر فيها الأرباح أو الخسائر الصافية بالتغيرات في إعادة قياس ورقة القبض (الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

و.٣.٥ تحوط القيمة العادلة : أداة الدين ذات سعر فائدة متغير

هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتصنيف جزء من مخاطر أداة دين ذات سعر فائدة متغير كبند متحوط له في علاقة تحوط القيمة العادلة ؟

نعم. أداة الدين ذات سعر الفائدة المتغير قد تكون معرضة لتغيرات في قيمتها نتيجة للمخاطر الائتمانية، كما إنها قد تكون أيضا عرضة لتغيرات في قيمتها العادلة بسبب تحركات أسعار الفائدة في السوق في الفترات التي يتم بينها تعديل وتثبيت وضع أداة الدين ذات سعر الفائدة للمتغير، فعلى سبيل المثال إذا كانت شروط أداة الدين تتضمن تعديل دفعات الفائدة السنوية سنوياً على أساس أسعار الفائدة في السوق كل عام فإن جزءاً من أداة الدين يكون عرضة لتغيرات في القيمة العادلة خلال العام.

و.٣.٦ تحوط القيمة العادلة : المخزون

الفقرة ٨٦ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أن تحوط القيمة العادلة هو تحوط لمخاطر التغيرات في القيمة العادلة في أصل أو... إلزام معترف به والتي تعزى إلى خطر معين وتؤثر على الدخل الصافي المعطى. هل يستطيع مشروع تصنيف المخزونات مثل مخزون النحاس كبند متحوط له في تحوط قيمة عادلة لمخاطر التغيرات في أسعار المخزونات مثل سعر النحاس رغم أن المخزون يقاس بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق إيهما لكل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ للمخزون؟

نعم. للمخزون يمكن التحوط للتغيرات في قيمته العادلة نتيجة لتغيرات أسعار النحاس لأن التغير في القيمة العادلة للمخزون سوف يؤثر في الأرباح أو الخسائر الصافية عند بيع المخزون أو تخفيض قيمته المسجلة. وتصبح القيمة المسجلة المعدلة هي أساس التكلفة لغرض تطبيق مبدأ الأقل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢. وأن أداة التحوط المستعملة في تحوط القيمة العادلة للمخزون يمكن أيضا أن تكون مؤهلة كتحوط تدفق نقدي للبيع المستقبلي للمخزون.

و.٣.٧ محاسبة التحوط : العملية المتوقعة

بالنسبة لتحوط التدفق النقدي، العملية المتوقعة موضوع التحوط يجب أن يكون محتملاً جداً وقوعها، فكيف يجب تفسير مصطلح (محتملاً جداً)؟

إن المصطلح (محتملاً جداً) يدل دلالة أكبر بكثير لاحتمال حدوث ما يعطيه مصطلح (الحدث أكثر احتمالاً من عدم الحدث). وإن تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة لا يبنى فقط على نية الإدارة لأن النية هي أمر لا يمكن التحقق منه. وإن احتمالية حدوث العملية يجب أن تدعم بحقائق يمكن ملاحظتها وكذلك الظروف المحيطة.

عند تقييم احتمال حدوث العملية المتوقعة يجب أخذ الأمور التالية بعين الاعتبار :

- (أ) تكرار حدوث عمليات سابقة مشابهة؛
- (ب) الفترة المالية وتشغيلية للمنشأة لتنفيذ العملية؛
- (ج) تخصيص جوهري للموارد من أجل نشاط محدد (على سبيل المثال وجود مرفق تصنيعي يمكن استخدامه على المدى القصير لإنتاج نوع محدد من السلع)؛
- (د) مدى الخسائر أو المعوقات للعمليات الذي قد تحصل إذا لم تتحقق العملية؛

(هـ) احتمال أن عمليات أخرى ذات خصائص مختلفة جداً يمكن استخدامها لتحقيق نفس الغرض العملي (مثلاً، المشروع الذي ينوي توفير أموال قد يكون له أساليب عديدة لتحقيق ذلك، بدءاً من قرض بنكي قصير الأجل وصولاً إلى طرح أسهم للاكتتاب العام)؛ و

(و) خطة العمل للمشروع.

فنعندئذ كلما كانت العملية بعيدة كلما قل احتمال أن العملية يمكن اعتبارها "محتملة جداً" ولزم أيضاً دليل أقوى لدعم الادعاء بأن العملية محتملة جداً. العوامل الأخرى المهمة على نحو مماثل هو أنه كلما كانت المعاملة المتنبأ بها بعيدة الاحتمال، كلما قل احتمال أن تُعتبر المعاملة مرجحة إلى حد كبير وكلما كان الدليل اللازم أقوى لدعم تأكيد بأنها مرجحة إلى حد كبير.

فعلى سبيل المثال، العملية المتوقعة بعد خمس سنوات يكون حدوثها أقل احتمالاً من عملية متوقعة خلال سنة واحدة. وعلى كل حال، فإن دفعات الفوائد المتوقعة لعشرين سنة قائمة على أداة دين ذات سعر فائدة متغير تعتبر محتملة جداً إذا كانت مدعومة بالقرض تعاقدي قائم.

علاوة على ذلك، إذا تساوت العوامل الأخرى، كلما زادت الكمية المادية (الفعلية) أو القيمة المستقبلية لعملية متوقعة منسوبة إلى عمليات المشروع من ذات النوعية كلما نقصت إمكانية اعتبار العملية محتملة حدوثها جداً ولزم دليل أقوى لدعم الادعاء بأن العملية محتملة جداً. على سبيل المثال يلزم عموماً دليل أقل لدعم مبيعات محتملة تبلغ ١٠٠٠٠ وحدة خلال الشهر التالي من احتمال بيع ٩٥٠٠٠٠ وحدة في ذلك أشهر عندما يكون معدل المبيعات حديثاً هو ٩٥٠٠٠٠ وحدة شهرياً خلال الشهور الثلاث الأخيرة.

وإذا وجدت سواك لتخصيص تحولات لعمليات متوقعة ثم اتخاذ قرار بأن تلك العمليات لم تعد متوقعة سيضع محل تساؤل قدرة المنشأة على أن تتنبأ بدقة بالعمليات المتوقعة وما إذا كان من المناسب إستعمال محاسبة للتحوط مستقبلاً لعمليات متوقعة مشابهة.

٨.٣.٠ تصنيف التحوطات بأثر رجعي

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بتخصيص علاقة تحوط بأثر رجعي ؟

كلا . تصنيف علاقات التحوط يكون تأثيره للمستقبل اعتباراً من تاريخ توفر جميع شروط محاسبة التحوط الواردة بالفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وبصفة خاصة، يمكن تطبيق محاسبة التحوط فقط من التاريخ الذي يستكمل فيه التوثيق اللازم لعلاقة التحوط، بما في ذلك التعرف على أداة التحوط وبتد أو عملية التحوط، ذات العلاقة وطبيعة المخاطرة المتحوط لها، وكيف سيقرم المشروع بتقييم فاعلية التحوط.

٩.٣.٠ محاسبة التحوط : التخصيص عند بداية التحوط

هل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يسمح بأن يخصص عقد مشتق ويوثق بشكل رسمي كأداة تحوط بعد الدخول في العقد المشتق ؟

نعم . بائز مستقبلي، ولأغراض محاسبة للتحوط، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تخصيص أداة التحوط وتوثيقها رسمياً كذلك منذ إنشاء علاقة التحوط (الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) أي أن علاقة التحوط لا يمكن تخصيصها بأثر رجعي، كذلك فهو يمنع تخصيص علاقة تحوط لجزء فقط من الفترة التي تظل فيها علاقة التحوط قائمة (الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إلا أنه ليس التزاماً أن تتم حيازة أداة للتحوط عند إنشاء علاقة التحوط.

و.١٠.٣ محاسبة التحوط : التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها

هل يمكن التعرف على العملية المتوقعة على إنها شراء أو بيع آخر ١٥,٠٠٠ وحدة من منتج ما في فترة محددة أو نسبة مئوية من المشتريات أو المبيعات خلال فترة معينة ؟

كلا. يحب التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها وتوثيقها بشكل محدد بما فيه الكفاية حتى إذا تحققت العملية المتوقعة يكون من الواضح ما إذا كانت العملية هي العملية المتحوط لها أم لا. لذلك، يمكن التعرف على عملية متوقعة على أنها أول ١٥,٠٠٠ وحدة تباع خلال فترة محددة قدرها ثلاثة شهور ولكن لا يمكن التعرف عليها على أنها آخر ١٥,٠٠٠ وحدة يبيع من المنتج خلال ثلاثة شهور لأن الخمسة عشر ألف وحدة لم يكن ممكناً التعرف عليها عندما تحدث. ولنفس السبب، فإن العملية المتوقعة لا يمكن تحديدها فقط بنسبة مئوية من المبيعات أو المشتريات خلال فترة ما إذا كانت علاقة التحوط فاعلة وما إذا كانت مؤهلة لمواصلة محاسبة التحوط.

و.١١.٣ تحوط التدفق النقدي : توثيق توقيت العملية المتوقعة

من أجل التحوط لعملية متوقعة، هل توثيق علاقة التحوط التي يتم إنشاؤها عند بداية التحوط يجب أن يبين التاريخ أو الفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة ؟

نعم. من أجل التأهل لمحاسبة التحوط، يجب أن يكون التحوط عائداً لخطر معروف ومحدد (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) كما أنه يجب أن يكون ممكناً قياس فاعليته بشكل يعتمد عليه (الفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). كما أن العملية المتوقعة المتحوط لها يجب أن يكون تحققها محتملاً إلى حد كبير (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ولتحقيق هذه الشروط، لا يطلب من المشروع أن يتنبأ ويوثق التاريخ الذي ستتحقق فيه العملية المتوقعة بالضبط، إلا أنه على كل حال يطلب من المشروع تعريف وتوثيق للفترة الزمنية التي يتوقع فيها تحقق العملية المتوقعة وذلك ضمن مجال زمني محدد بشكل معقول وضيق بشكل عام اعتباراً من تاريخ محتمل جداً، وذلك كأساس لتقييم فاعلية التحوط، ومن أجل تقرير أن التحوط سيكون ذا فاعلية مرتفعة طبقاً للفقرة ٨٨ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، قد يكون من الضروري ضمان أن يتم تقصيص التغييرات في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة مع التغييرات في القيمة العادلة لأداء التحوط، ويمكن أن يتحقق هذا فقط إذا كانت التدفقات النقدية مبرمجة زمنياً بحيث تحصل في أوقات متقاربة بعضها من بعض. وإذا لم يعد من المتوقع حصول العملية المتوقعة فإنه يتم إيقاف محاسبة التحوط طبقاً للفقرة ١٠١ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

و.٤ عدم فاعلية التحوط**و.١.٤ التحوط على أساس ما بعد الضريبة**

يتم إجراء التحوط في العادة على أساس ما بعد الضريبة. فهل يتم تقدير فاعلية التحوط بعد الضرائب؟

معيار المحاسبة للدول ٣٩ يسمح، ولكن لا يفرض، بتقييم فاعلية التحوط على أساس ما بعد الضريبة. فإذا تم إجراء التحوط على أساس ما بعد الضريبة فإنه يتم تصنيفها هكذا منذ البداية كجزء من توثيق رسمي لعلاقة وابستراتيجية التحوط.

و.٢.٤ فاعلية التحوط: التقييم على أساس تراكمي

الفقرة ٨٨(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب أن التحوط يفترض أن يكون عالي الفاعلية. هل يجب تقييم فاعلية التحوط المتوقعة بشكل منفصل لكل فترة أو بشكل تراكمي على مدى عمر علاقة التحوط ؟

يمكن تقييم فاعلية علاقة التحوط المتوقعة على أساس تراكمي إذا كان قد تم تخصيص التحوط على ذلك الأساس وكان ذلك متضمناً في توثيق التحوط المناسب. ولذلك، وحتى لو كان التحوط ليس متوقفاً جداً أن يكون فاعلاً جداً في فترة معينة فإنه لا يمنع تطبيق محاسبة التحوط إذا كان من المتوقع أن تظل الفاعلية عالية بما فيه الكفاية عبر عمر علاقة التحوط، إلا أن أي عدم فاعلية يجب الإعراف بها في الإيرادات عند حصولها.

لإيضاح ذلك : قامت شركة بتصنيف مبالدة اسعار قلادة مبنية على أساس سعر الفائدة بين البنوك كتحوط لفرص بسعر الفائدة الأساسية في المملكة المتحدة مضافاً إليه هامشاً معيناً. ويتغير سعر الفائدة في المملكة المتحدة ربما مرة كل ثلاثة شهور أو أقل بزيادة ٢٥ إلى ٥٠ نقطة أساسية، بينما سعر الفائدة بين البنوك يتغير يوميا. وعلى مدى فترة سنة أو سنتين يتوقع أن يكون التحوط سليماً تقريبا، إلا أنه على كل حال ستكون هناك فترات ربعية (ثلاثة شهور) لا يتغير فيها سعر الفائدة في المملكة المتحدة بينما يتغير سعر الفائدة بين البنوك تغيراً كبيراً، وإن هذا لا يمنع بالضرورة محاسبة التحوط.

و.٣.٤ فاعلية التحوط: مخاطر الائتمان للتظهير

هل يجب على المشروع أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال تقصير النظير لأداة التحوط عند تقييم فاعلية التحوط؟

نعم. لا يستطيع المشروع أن يتجاهل ما إذا كان قادر على جمع كافة المبالغ المستحقة بموجب الأحكام التعاقدية لأداة التحوط أم لا. وعند تقييم فاعلية التحوط عند بداية التحوط وعلى أساس مستمر، يجب على المشروع أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر أن النظير لأدوات التحوط سيقوم بالتقصير عن طريق الإخفاق في عمل أية دفعات تعاقدية للمشروع. إذا كان من المحتمل أن يقوم النظير بالتقصير عند تحوط التدفق النقدي، فإن يستطيع المشروع أن يستنتج أنه من المتوقع أن تكون علاقة التحوط ذات فاعلية عالية في تحقيق تحقيقات نقدية متوازنة. وكننتيجة لذلك، فإنه إن يتم الاستمرار بمحاسبة التحوط. ومن أجل تحوط قيمة عادلة، فإن القيمة العادلة لأداة التحوط سوف تتغير، ويؤثر ذلك على تقييم ما إذا كانت علاقة التحوط فعالة وما إذا كانت تتأهل لاستمرار محاسبة التحوط. إذا كان هناك تغيراً في الائتمان المالي للنظير.

و.٤.٤ فاعلية التحوط : اختبارات الفعالية

كيف يجب قياس فاعلية التحوط لأغراض التأهيل المبني لمحاسبة التحوط وللتأهيل المستمر ؟

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعطي توجيهاً معيناً حول كيفية إجراء اختبارات الفاعلية. وتنص الفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن التحوط عادة يعتبر ذا فاعلية عالية إذا كان المشروع عند إنشائه وطيلة مدته، يمكنه أن يتوقع أن تغير القيم العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط والبند المتحوط له ستكون تقريباً متعادلة تماماً، وعلاوة على ذلك فالفقرة ١٠٥ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب (ب) أن تكون النتائج الفعلية هي ضمن نطاق ٨٠% - ١٢٥% (أ) وأن يتم تحديده بطرق مختلفة.

إن ملاءمة أسلوب معين من أساليب تقييم فاعلية التحوط تعتمد على طبيعة الخطر المتحوط له ونوع أداة للتحوط المستعملة. ويجب أن يكون أسلوب تقييم الفاعلية معقولاً ومنسجماً مع التحوطات الأخرى المشابهة إلا

إذا كان هناك مبرر واضح لاستعمال أساليب مختلفة. ويطلب من المشروع عند إنشاء التحوط توثيق كيفية قياس الفاعلية وتطبيق ذلك الأسلوب من اختبارات الفاعلية على أساس ثابت طيلة مدة التحوط.

يمكن إستعمال أساليب فنية حسابية متعددة لقياس فاعلية التحوط، بما في ذلك تحليل النسب، أي المقارنة بين أرباح وخسائر التحوط والأرباح والخسائر المقابلة للبند المتحوط له في وقت معين، وأساليب للقياس للجحاصنة مثل التحليل التراجعي. وإذا استخدم أسلوب التحليل التراجعي، فإن السياسات الموثقة للمشروع فيما يتعلق بتقييم الفاعلية يجب أن تحدد كيف يتم تقييم نتائج التراجع.

و.٤.٥ فاعلية التحوط : التقلص بنسبة أقل من ١٠٠%

إذا تم اعتبار تحوط تنفق نقدي على أنه ذو فاعلية عالية لأن نقصال الخطر الفعلي هو ضمن نطاق الإحرف ٨٠% - ١٢٥% عن التقلص الكامل. هل الربح أو الخسارة الناتجين عن الجزء غير الفاعل من التحوط يعترف به في حقوق الملكية ؟

كلا. الفقرة ٩٥ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تنص على أنه يتم الإعتراف بالجزء الفاعل فقط في حقوق الملكية. والفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب إدخال الجزء غير الفاعل في الأرباح أو الخسائر.

و.٤.٧ افتراض فاعلية التحوط كاملة

إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط هي نفسها بالنسبة للأصول أو الإلتزامات المتحوط لها بالكامل أو العسلية المتوقعة المتحوط لها، هل يمكن للمشروع أن يفترض وجود فاعلية تحوط كاملة دون حاجة لاختبارات فاعلية أخرى ؟

كلا. الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب من المشروع تقييم التحوط على أساس مستمر لفاعلية التحوط. ولا يستطيع المشروع افتراض فاعلية التحوط حتى ولو كانت الشروط الأساسية لأداة التحوط والبند المتحوط له هي نفسها، لأن عدم فاعلية التحوط قد تحصل لأسباب أخرى مثل سيولة الأدوات أو مخاطرها الائتمانية (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). لكن المشروع، يمكنه على كل حال تصنيف مخاطر معينة فقط (من بين مخاطر إجمالية) على أنها متحوط لها وبذلك تزيد من فاعلية علاقة التحوط. على سبيل المثال بالنسبة لتحوط للقيمة العادلة لأداة دين إذا كانت أداة للتحوط المشقة مخاطرها الائتمانية تعادل تصنيف أأ فإنه يمكن أن يخصص للخطر المتعلق بتكررات أسعار الفائدة المصنفة أأ كبند متحوط له، وفي تلك الحالة لا يكون لتغيرات هوامش الإئتمان تأثير على فاعلية التحوط.

و.٥ تحوط التنفق النقدي

و.٥.١ محاسبة التحوط: الأصول النقدية غير المشقة والإلتزامات النقدية غير المشقة المستخدمة كأداة تحوط

إذا خصص مشروع أصل نقدي غير مشتق كأداة تحوط تنكفقت نقدية عملة أجنبية لتسديد رأسمال الإلتزام نقدي غير مشتق، فهل يتم الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بفروقات سعر الصرف على البند المتحوط له (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١) في حين أن فروقات سعر الصرف على أداة التحوط سيترف بها في حقوق الملكية إلى حين تسديد الإلتزام (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ؟

كلا. إن فروقات سعر الصرف على الأصل النقدي والإلتزام النقدي كلها يتم الإعتراف بها في الأرباح والخسائر الصافية خلال الفترة التي تتحقق فيها للفروقات (الفقرة ٢٨ من معيار المحاسبة الدولي ٢١). تحدد الفقرة ٨٣ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه إذا كانت هناك علاقة تحوط بين أصل مالي غير مشتق، والإلتزام نقدي غير مشتق، فإن التغييرات في القيم العادلة لتلك الأصول تدخل في الأرباح والخسائر للصافية.

٢.٥.٠ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (١)

المشروع (أ) لديه التزام بمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة ذات سعر فائدة عقم وبقي على استحقاقها خمس سنوات. فينخل المشروع في مبادلة أسعار فائدة مستلمة ثلثة، ومفوعة عاصمة مئتها خمس سنوات بنسب الصلة وبنسب شروط الالتزام وذلك لتحوط للتعرض لتكثف التدفق النقدي المتغيرة على الإلتزام ذا سعر الفائدة العقم والتي تعزى إلى مخاطر أسعار الفائدة، وفي البداية كانت القيمة العادلة للمبادلة صفراً. ولاحقاً كان هناك زيادة قدرها ٤٩ وحدة عملة في القيمة العادلة للمبادلة. وأن هذه الزيادة كانت حويلة تغيير قدرها (٥٠ وحدة عملة) ناتج عن زيادة أسعار الفائدة في السوق وتغيير سببي قدره (١ وحدة عملة) ناتج عن زيادة المخاطر الائتمانية للطرف المناظر في المبادلة، ولم تتغير القيمة العادلة للإلتزام ذا سعر الفائدة العقم لكن القيمة الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية (اللازمة لتفصيص التعرض للتكثفات النقدية ذات سعر الفائدة المتغير على الإلتزام) زلت بمقدار ٥٠ وحدة عملة. فطى افتراض أن المشروع قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير. هل يوجد هناك عزم فاعلية يلزم إدخاله في الأرباح أو الخسائر الصافية؟

كلا. إن التحوط لمخاطر أسعار الفائدة ليس فاعلاً تماماً إذا كان جزء من التغيير في القيمة العادلة للمشتقة ناتج عن المخاطر الائتمانية للفريق المناظر (الفقرة ١٠٩ من التطبيقات الإرشادية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، على كل حال، بما أن المشروع (أ) قد قرر أن علاقة التحوط لا تزال فاعلة إلى حد كبير فإنه يجري قياداً لصالح حقوق الملكية بالجزء الفاعل من التغيير في القيمة العادلة للمبادلة أي التغيير الصافي في القيمة العادلة والبالغ (٤٩ وحدة عملة). ولا يجري أي قيد على حساب الأرباح أو الخسائر الصافية بسبب التغيير في القيمة العادلة للمبادلة الذي يعزى إلى تراجع النوعية الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة لأن التغيير المتراكم في القيمة الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية اللازمة لتفصيص خطر التعرض لتكثفات نقدية ذات سعر فائدة متغير للبند المتحوط له، أي ٥٠ وحدة عملة، يتجاوز لتغيير في قيمة أداة التحوط أي ٤٩ وحدة عملة.

المبادلة	مدین	دائن
	٤٩ وحدة عملة	
حقوق الملكية		وحدة عملة ٤٩

وإذا استنتج المشروع (أ) أن علاقة التحوط لم تعد عالية الفاعلية فإنه يوقف محاسبة التحوط بالنسبة للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لم تعد فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية طبقاً للفترة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ .

هل تتغير الإجابة إذا حصل بدلاً من ذلك أن القيمة العادلة للمبادلة قد ارتفعت إلى (٥١ وحدة عملة) منها (٥٠ وحدة عملة) نتجت عن زيادة أسعار الفائدة في السوق و(١ وحدة عملة) نتجت عن انخفاض المخاطر الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة ؟

نعم. في هذه الحالة يكون هناك قيد دائن بقيمة (١ وحدة عملة) إلى حساب الأرباح أو الخسائر الصافية نتيجة التغيير في القيمة العادلة للمبادلة والذي يعزى إلى التحسن في النوعية الائتمانية للفريق المناظر في المبادلة. وذلك لأن التغيير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط أي ٥١ وحدة عملة، يتجاوز التغيير المتراكم في القيمة الحالية للتكثفات النقدية المستقبلية اللازمة لتفصيص لخطر التكثفات النقدية ذات السعر المتغير من البند المتحوط له (أي ٥٠ وحدة عملة) والفرق البالغ (١ وحدة عملة) يمثل عدم الفاعلية الإضافي الذي يعزى إلى أداة التحوط المشتقة (أي المبادلة) ويخل في الأرباح أو الخسائر.

المبادلة	مدین	دائن
	٥١ وحدة عملة	
حقوق الملكية		٥٠ وحدة عملة
الأرباح أو الخسائر الصافية		١ وحدة عملة

٣.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : أداء أداة التحوط (٢)

بتاريخ ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١، أجرى المشروع (أ) تحوطاً للبيع المتوقع لكمية ٢٤ طنًا من عجينة الورق بتاريخ ١ مارس ٢٠٠٢ وذلك من خلال الفخول في عقد أجل قصير الأمد لكمية ٢٤ طنًا من العجينة. ويقتضي العقد بالتمسيد الصافي بالتدف الذي يتحدد بالفارق بين السعر الفوري المستقبلي للعجينة في بورصة ملح محددة وبين ١٠٠٠ وحدة عملة. ويتوقع للمشروع (أ) أن يبيع العجينة في سوق محلية مختلفة. ويقرر المشروع (أ) أن العقد الأجل هو تحوط فاعل للبيع المتوقع كما أن الشروط الأخرى لمحاسبة التحوط قد توفرت. ويقوم المشروع بتقييم فاعلية التحوط بمقارنة التغير الكلي في القيمة العادلة للعقد الأجل مع التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة. وبتاريخ ٣١ ديسمبر ارتفع السعر الفوري للعجينة في كل من السوق المحلي والبورصة، وكان الارتفاع في السوق المحلي أكثر من الارتفاع في البورصة، ونتيجة لذلك فإن القيمة الحالية للتدفق النقدي الوارد المتوقع من البيع في السوق المحلي هو ١١٠٠ وحدة عملة. فالقيمة العادلة للعقد الأجل للمشروع (أ) هي ناقص ٨٠ وحدة عملة. فطى افتراض أن المشروع أ يقرر أن التحوط لا يزال عالي الفاعلية فهل هناك عدم فاعلية يجب إبخله في الأرباح أو الخسائر.

كلا. في تحوط التدفق النقدي، لا يعترف بحد الفاعلية في البيانات المالية عندما يكون التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتحوط لها أكثر من التغير المتراكم في قيمة أداة التحوط، وفي الحالة، هذه فإن التغير المتراكم في القيمة العادلة للعقد الأجل هو ٨٠ وحدة عملة ، بينما أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له هي ١٠٠ وحدة عملة ، وحيث أن القيمة العادلة للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للبند المتحوط له منذ إنشاء التحوط يتجاوز التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط (بالمبالغ المطلقة)، فإنه لا يعترف في الأرباح أو الخسائر الصافية بأي جزء من الربح أو الخسائر الناتجة عن أداة التحوط (الفقرة ٩٥(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، وبما أن المشروع (أ) يرى أن علاقة التحوط لا تزال عالية الفاعلية فإنه يسجل على حساب حقوق الملكية كامل التغير في القيمة العادلة للعقد الأجل والبالغ ٨٠ وحدة عملة.

المبالغة	مدتين	دائن
العقد الأجل	٨٠ وحدة عملة	٨٠ وحدة عملة

أما إذا استنتج المشروع (أ) أن التحوط لم يعد عالي الفاعلية فإنه يتوقف عن محاسبة التحوط للمستقبل اعتباراً من التاريخ الذي لا تعود فيه علاقة التحوط عالية الفاعلية وطبقاً للفترة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٤.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة

قام مشروع بتخصيص مشتقة كأداة تحوط تدفق نقدي لعملية متوقعة، كبيع متوقع لسلعة ما مثلاً، وتوفر في علاقة التحوط جميع شروط محاسبة التحوط بما في ذلك اشتراط معرفة وتوثيق الفترة التي يتوقع حصول العملية فيها خلال زمن معقول وقصير بصفة عامة (انظر السؤال ١٧.١٠). فإذا، أصبح من المتوقع لاحقاً أن العملية المتوقعة قد تتحقق في موعد أقرب مما هو متوقع أصلاً، هل يستطيع المشروع أن يستنتج أن هذه العملية هي مشابهة لتلك التي كان قد تم تخصيصها على إنها متحوط لها ؟

نعم . فإن التغيير في توقيت العملية المتوقعة لا يؤثر على سريان التخصيص إلا أنه على كل حال، قد يؤثر على تقييم فاعلية علاقة التحوط . كذلك فإن أداة التحوط يلزم تخصيصها كأداة تحوط لكامل الفترة المتبقية من مدتها لكي تظل مؤهلة كأداة تحوط (انظر الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والسؤال ١٧.٢٠).

٥.٥.٥ تحوطات التدفق النقدي : قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة الدين

إن الإستثمار المتوقع في أصل ذا سعر فائدة يخلق خطر التعرض لتغيرات أسعار الفائدة لأن دفعات الفائدة المتوقعة بذلك ستكون على أساس سعر السوق الذي يكون قائماً عند حصول العملية المتوقعة. والهدف من تحوط التدفق النقدي ضد خطر تنحيز أسعار الفائدة هو نقصان أثر التغيرات المستقبلية في أسعار الفائدة من أجل الحصول على سعر ثابت واحد-هو في المادة السعر الذي كان قائماً عند إنشاء التحوط والذي ينطبق مع مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة، وخلال فترة التحوط ليس بالإمكان تحديد سعر الفائدة في السوق للعملية المتوقعة عندما يتم إنهاء التحوط أو عند حدوث العملية المتوقعة. في هذه الحالة، كيف يتم تقييم وقياس فاعلية التحوط ؟

خلال هذه الفترة، يمكن قياس الفاعلية على أساس تغيرات أسعار الفائدة التي حصلت في الفترة بين تاريخ التخصيص وتاريخ قياس الفاعلية المؤقت. وإن أسعار الفائدة التي تستخدم لإجراء هذا القياس هي أسعار الفائدة التي تقابل مدة وموعد حدوث العملية المتوقعة والتي كانت قائمة عند إنشاء التحوط وتلك القائمة بتاريخ القياس كما يبينه الهيكل الزمني لأسعار الفائدة.

ولا يكفي عموماً مجرد المقارنة البسيطة بين التكاليف النقدية للبند المتحوط له والتكاليف النقدية الناتجة عن أداة التحوط المشتقة كما يتم دفعها أو استلامها لأن مثل هذا الأسلوب يتجاهل توقعات المشروع حول ما إذا كانت التكاليف النقدية سيتم تقلصها في الفترات اللاحقة وما إذا كان سيحصل أي عدم فاعلية.

وتوضح المناقشة التالية آلية إنشاء علاقة تحوط تدفق نقدي وقياس فاعليتها. والغرض الإيضاح نفترض أن مشروعاً يتوقع إصدار أداة دين مدتها سنة واحدة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة وذلك خلال ثلاثة شهور. وستدفع الأداة فوائد على أساس ربع سنوي والمبلغ الأساسي عند الإستحقاق. والمشروع معرض لارتفاع أسعار الفائدة فيقيم علاقة تحوط التكاليف النقدية للعوائد لأداة الدين من خلال عقد لجل لمبايلة أسعار فائدة افتتاحية ومدة المبالغة سنة واحدة وتبدأ بعد ٣ شهور لتتطابق مع شروط الإصدار المتوقع لأداة الدين. ويدفع

المشروع فائدة ثابتة ويمثل فائدة متغيرة ويقوم المشروع بتخصيص المخاطرة المتحوط لها على إنها جزء الفائدة المبنى على أساس سعر الفائدة بين البنوك من الإصدار المتوقع لأداة الدين.

منحنى العائد

يشكل منحنى العائد الأساس لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة العادلة لهذه التدفقات وذلك عند إنشاءه وخلال سريان علاقة التحوط. وهو مبني على أساس العائد الحالي في السوق على السندات المشابهة والتي يتم تداولها في السوق، ويتم تحويل عوائد السوق إلى أسعار فائدة فورية (أسعار فورية أو أسعار الكوبونات التي بنو فواتر) من خلال حذف أثر دفعات الكوبونات على عائد السوق. وتستخدم أسعار الفائدة الفورية، لخصم التدفقات النقدية المستقبلية مثل دفعات راس المال والفوائد للوصول إلى قيمتها العادلة، كما تستخدم الأسعار الفورية لحساب أسعار العوائد الآجلة التي تستخدم لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية المتغيرة والمستقبلية. وإن العلاقة بين الأسعار الفورية والأسعار الآجلة لفترة واحدة توضحها المعادلة التالية :

العلاقة بين الأسعار الفورية والآجلة

$$F = \frac{(1 + SR_t)^t}{(1 + SR_{t+1})^{t+1}} - 1$$

حيث ، F = السعر المستقبلي (%)

SR = السعر الفوري (%)

t = هي الفترة الزمنية (مثلاً ١، ٢، ٣، ٤، ٥)

كذلك، لأغراض هذا الإيضاح نفترض فيما يلي على أساس ربع سنوي هيكل أسعار الفائدة باستخدام الحساب المركب على أساس ربعي بتأريخ إنشاء التحوط .

منحنى العائد عند إنشاء التحوط - (بداية المرحلة ١)					
الفترة الآجلة	١	٢	٣	٤	٥
الأسعار الفورية	٣,٧٥ %	٤,٥ %	٥,٥ %	٦ %	٦,٢٥ %
الأسعار الآجلة	٣,٧٥ %	٥,٢٥ %	٧,٥١ %	٧,٥ %	٧,٢٥ %

الأسعار الآجلة لفترة واحدة تحسب على أساس الأسعار الفورية بتأريخ الإستحقاق المقابلة، على سبيل المثال السعر الآجل الحالي لفترة ٢ محسوباً باستخدام المعادلة أعلاه هو $[1,0450 / 1,0375] - 1 = 0,00725$.
 بذلك، سعر الفائدة الجاري الآجل لفترة الحالية ٢ يختلف عن السعر الفوري لفترة ٢ لأن السعر الفوري هو سعر فائدة من بداية الآلة ١ (فوري) لنهاية لفترة ٢ بينما السعر الآجل هو سعر الفائدة من بداية لفترة ٢ حتى نهاية الفترة ٢.

البند المتحوط له

في هذا المثال، يتوقع المشروع إصدار أداة دين بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ منها سنة واحدة وذلك خلال ٣ شهور بدفعات فوائد ربع سنوية. والمشروع معرض لخطر ارتفاع أسعار الفائدة ويود حذف تأثير التدفقات النقدية لتغيرات أسعار الفائدة التي قد تحصل قبل تحقق العملية. فإذا استبعد ذلك للخطر سيحصل المشروع على سعر فائدة عند إصدار الدين يساوي سعر الفائدة على الكوبونات الأجلة ذات السنة الواحدة والمساوية في السوق حالياً وذلك خلال ٣ شهور. وإن ذلك السعر الاجل للكوبون، والذي يختلف عن السعر الاجل (الفوري)، هو ٦,٨٦% محسوباً من الهيكل الزمني لأسعار الفائدة للمبين أعلاه، وهو سعر الفائدة في السوق القائم عند إنشاء علاقة التحوط على أساس شروط أداة الدين المتوقعة. وينتج عن ذلك أن القيمة المعادلة للدين عند الإصدار تكون معادلة للقيمة الاسمية.

عند إنشاء علاقة التحوط يمكن احتساب التدفقات النقدية لأداة الدين على أساس الهيكل الزمني الحالي لأسعار الفائدة. ولهذا الغرض يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير، وأن الدين سيصدر بسعر فائدة ٦,٨٦% عند بداية الفترة ٢. وفي هذه الحالة فإن التدفقات النقدية والقيمة المعادلة لأداة الدين ستكون كما هي موضحة فيما يلي مع بداية الفترة ٢ :

إصدار أداة دين بسعر فائدة ثابت بداية الفترة ٢ - لا تغيير في السعر (السعر الفوري مبني على السعر الاجل)				
المجموع				
الفترة ١	الفترة ٢	الفترة ٣	الفترة ٤	الفترة ٥
١	٢	٣	٤	٥
الفترة الأصلية	الفترة المتبقية	الفترة المتبقية	الفترة المتبقية	الفترة المتبقية
الأسعار الفورية	٥,٢٥%	٦,٣٨%	٦,٧٥%	٦,٨٨%
الأسعار الأجلة	٥,٢٥%	٧,٥١%	٧,٥٠%	٧,٢٥٠%
التدفقات النقدية:				
فائدة ثابتة بسعر @ ٦,٨٦%	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
المبلغ الأصلي	١٠٠٠٠٠			
القيمة المعادلة:				
٦٥٩٢	١٦٩٤	١٦٦٣	١٦٣٢	٦٠٣
٩٣٤٠٨				
المبلغ الأساسي				٩٣٤٠٨ (١)
المجموع	١٠٠٠٠٠			
(١) ١٠٠٠٠٠ / (١ + ٠,٠٦٨٨)				

وحيث أن المفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير فإن القيمة المعادلة للفائدة ورأس المال تعادل القيمة الاسمية للعملية المتوقعة. وإن مبلغ القيمة المعادلة تحسب على أساس الأسعار الفورية للمساواة عند إنشاء التحوط للفترة المنطقية التي سيحصل فيها التدفق النقدي لو أن الدين قد تم إصداره بتاريخ العملية المتوقعة. وهي تعكس أثر خصم تلك التدفقات على أساس الفترة المتبقية بعد إصدار أداة الدين، على سبيل المثال يستعمل

السعر الفوري البالغ ٦,٣٨% لغرض خصم التدفق النقدي للفوائد التي يتوقع دفعها في الفترة ٣، ولكنها تخضع فقط لفرتين لأنها ستحصل بعد مرور فترتين بعد حدوث العملية المتوقعة.

أما أسعار الفوائد الاجلة فهو نفسها المبينة سابقاً لأنه يفترض أن أسعار الفائدة لا تتغير. أما الأسعار الفورية فهي مختلفة ولكنها واقعية لم تتغير. فهي تمثل الأسعار الفورية لجله بعد فترة واحدة ومبينة على أسعار الفائدة السارية.

أداة التحوط

إن الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة إجمالي على العملية المتوقعة وأداة التحوط بما يعادل ٦,٨٦% وهو سعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط للمدة من الفترة ٢ حتى الفترة ٥. وهذا الهدف يتم تحقيقه من خلال الدخول في مبادلة سعر فائدة لفتتاحي لجل ومبادلة سعر فائدة ثابت قدره ٦,٨٦%. وبناءً على الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط فإن القيمة العادلة للعمليات الفائدة على مبادلة أسعار الفائدة ستكون مساوية للقيمة العادلة للعمليات أسعار الفائدة المتغيرة مما ينتج عنه أن القيمة العادلة لمبادلة أسعار الفائدة هي صفر. وإن التغيرات النقدية المتوقعة من مبادلة أسعار الفائدة ومبالغ القيمة العادلة الخاصة بها موضحة في الجدول التالي:

سعر الفائدة على المبادلة				
المجموع				
٥	٤	٣	٢	١
٤	٣	٢	١	
الفتريات الأجلة الأصلية				
الفتريات المتبقية				
التدفقات النقدية:				
ون	ون	ون	ون	ون
١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
١٨١٣	١٨٧٦	١٨٧٧	١٣١٣	١٧١٦
فائدة ثابتة بسعر ٦,٨٦%				
الفائدة المتغيرة المتوقعة				
المتوقع على أساس السعر				
الأجل				
٢,٢٥%	٢,٥٠%	٢,٥١%	٥,٢٥%	٥,٢٥%
٩٧	١٦٠	١٦١	(٤٠٣)	
القيمة العادلة:				
سعر الخصم (الفوري)				
٦,٨٨%	٦,٧٥%	٦,٣٨%	٥,٢٥%	٥,٢٥%
١٦٠٣	١٦٣٢	١٦٦٣	١٦٩٤	٦٥٩٢
١٦٩٣	١٧٨٤	١٨١٩	١٢٩٦	٦٥٩٢
القيمة العادلة لمبادلة أسعار				
٩٠	١٥٢	١٥٦	(٣٩٨)	٠
الفائدة				

عند إنشاء التحوط كان سعر الثابت على المبادلة الأجلة مساوياً للسعر الثابت الذي سيستلمه المشروع لو استطاع إصدار الدين خلال ثلاثة شهور بالسعر السائد اليوم.

إذا تغيرت أسعار الفائدة في الفترة التي يكون فيها التحوط لا يزال قائما يمكن قياس فاعلية التحوط بطرق عديدة.

لنفترض ان أسعار الفائدة قد تغيرت كما هو موضح أدناه مباشرة قبل إصدار الدين في بداية الفترة ٢.

منحنى العائد - أسعار الفائدة زالت بمقدار ٢٠٠ نقطة

قياس فاعلية التحوط - منحنى العائد - أسعار الفائدة زالت بمقدار ٢٠٠ نقطة				
الفترات الأجلة	١	٢	٣	٤
الفترات المتبقية	١	٢	٣	٤
الأسعار الفورية	%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
الأسعار الأجلة	%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٧,٢٥	%٩,٥٠

بموجب بيئة أسعار الفائدة الجديدة، تكون القيمة العادلة لمباينة أسعار الأسهم (المدفوعة ثابتة بنسبة ٦,٨٦% والمستلمة متغيرة) التي خصصت كأداة تحوط على النحو التالي:

القيمة العادلة لسعر الفائدة على المباينة				
المجموع				
الفترات الأجلة الأصلية	١	٢	٣	٤
الفترات المتبقية	١	٢	٣	٤
التدفقات النقدية:	ون	ون	ون	ون
فائدة ثابتة بسعر @ ٦,٨٦%	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦
الفائدة المتغيرة المتوقعة	١٤٣٨	١٨١٣	٢٣٧٧	٢٣٧٦
المتوقع على أساس السعر الجديد	%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
الفائدة الصافية	(٢٧٩)	٩٧	٦٦١	٦٦٠
القيمة العادلة:				
سعر الخصم الجديد (الفوري)	%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
الفائدة الثابتة	٦٥٦٢	١٦٩٢	١٦٦٢	١٥٨٥
الفائدة المتغيرة المتوقعة	٧٦١٥	١٤١٧	١٧٧٥	٢٢٤٨
القيمة العادلة للفائدة الصافية	١٠٥٣	(٢٧٥)	٩٣	١٥٢

ومن أجل احتساب فاعلية التحوط، من الضروري قياس التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية أو قيمة العملية المتوقعة للتحوط لها، ويوجد أسلوبان على الأقل لإجراء هذا القياس.

الأسلوب أ- قياس التغيير في القيمة العادلة للدين				
المجموع				
٥	٤	٣	٢	١
٤	٣	٢	١	
الفترة الإجلة الأصلية				
الفترة المتبقية				
النتقعات النقدية:				
١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	١٧١٦	ون
للفائدة الثابتة ٦,٨٦%				
المبلغ الأساسي				
١٠٠٠٠٠				
القيمة العادلة:				
سعر الخصم الجديد (فوري)				
٨,٠٠%	٧,٥٠%	٦,٥٠%	٥,٧٥%	
١٥٨٥	١٦٢٣	١٦٦٢	١٦٩٢	٦٥٦٢
للفائدة				
٩٢٣٨٥				٩٢٣٨٥
المبلغ الأساسي				
٩٨٩٤٧				
المجموع				
القيمة للعادلة في البداية				
١٠٠٠٠٠				
الفرق في القيمة العادلة				
(١٠٥٣)				
$\frac{1}{10000} \times (1 + \{0.80 / 4\})$				

بموجب الأسلوب أ يتم احتساب القيمة العادلة في بيئة الفوائد الجديدة للدين ذو فائدة تعامل سعر فائدة للكربون والمساعدة عند إنشاء علاقة التحوط (٦,٨٦%). وهذه القيمة العادلة تقارن بالقيمة للعادلة المتوقعة اعتباراً من بداية الفترة ٢ والمحتسبة على أساس الهيكل الزمني لأسعار الفائدة عند إنشاء علاقة التحوط، كما هو موضح أعلاه، من أجل الوصول إلى التغيير في القيمة للعادلة. ويلاحظ أن الفرق بين القيمة العادلة للمبادلة والتغير في القيمة للعادلة المتوقعة للدين يتم تقاضيه بالضبط في هذا المثال، وعليه فإن شروط المبادلة والمطابقة متطابقة.

الأسلوب ب : احتساب التغير في القيمة العادلة للتدفقات النقدية				
المجموع				
١	٢	٣	٤	٥
الفترة الأصلية	١	٢	٣	٤
الفترة المتبقية	١	٢	٣	٤
سعر السوق عند الإنشاء	%٦,٨٦	%٦,٨٦	%٦,٨٦	%٦,٨٦
السعر للأجل الحالي	%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة	%١,١١	(%)٠,٣٩	(%)٢,٦٤	(%)٢,٦٤
فرق التدفق النقدي	٢٧٩	(٩٧)	(٦٦١)	(٦٦٠)
(الأصل × سعر الفائدة)				
سعر الخصم (لفوري)	%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
القيمة العادلة للفرق	(١٠٥٣)	٢٧٥	(٩٣)	(٦٦٠)

بموجب الأسلوب ب، القيمة العادلة للتغير في التدفقات النقدية تحسب على أساس أسعار الفائدة الأجلة للفترة المقبلة وذلك بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو أن الدين قد تم إصداره بسعر الفائدة في السوق عند إنشاء التحوط. وإن سعر الفائدة في السوق بتاريخ إنشاء التحوط كان هو سعر الكوبون أجل ذي السنة فلوحة وذلك بعد ثلاثة أشهر. أما القيمة الحالية للتغير في التدفقات النقدية فيحسب على أساس أسعار الفائدة الفورية الحالية السارية بتاريخ إجراء قياس الفاعلية للفترة المقبلة التي يتوقع فيها تحقق التدفقات النقدية، ويمكن الإشارة إلى هذا الأسلوب أيضاً بمصطلح "أسلوب المبادلة النظرية" (أو أسلوب المشتقة الافتراضي) لأن المقارنة هي بين سعر الفائدة الثابت المتحوط له للدين والسعر الحالي المتغير، وهو نفس المقارنة للتدفقات النقدية للجانبين الثابت والمتغير من مبادلة أسعار الفائدة.

وكما سبق فإن الفرق بين تغير القيمة العادلة للمبادلة والفرق في تغير القيمة الحالية للتدفقات النقدية يجري تقاسمها تماماً في هذا المثال لأن شروطهما متطابقة.

الإعتبارات الأخرى

هناك عملية لحساب إضافية يجب القيام بها لاحتساب عدم الفاعلية قبل التاريخ المتوقع للعملية المتوقعة حيث لم تؤخذ بعين الإعتبار لأغراض هذا الإيضاح، الفرق القيمة العادلة قد تقرر في كل من الإيضاحات كما في التاريخ المتوقع للعملية فوراً قبل حصول العملية المتوقعة أي في بداية الفترة ٢، ولو تم تقييم فاعلية التحوط قبل تحقق العملية المتوقعة فإن الفرق يجب خصمه حتى التاريخ الحالي للوصول إلى القيمة الفعلية لعدم الفاعلية، على سبيل المثال إذا تم تقويم بعد شهر واحد من إنشاء علاقة التحوط وأصبحت العملية متوقعة تحققها بعد شهرين، فإن المبلغ يجب خصمه للشهرين المتبقين على التاريخ المتوقع لتحقيق العملية المتوقعة للوصول إلى القيمة العادلة الحقيقية. وهذه الخطوة ليست ضرورية في الأمثلة أعلاه لأنه لا يوجد عدم فاعلية. لذلك، للخصم الإضافي للمبالغ الذي هو صفر بالصافي لا يغير النتيجة.

بموجب الأسلوب (ب)، يجري قياس عدم الفاعلية بناء على الفرق بين أسعار فائدة الكوبون الأجلة للفترة المتبقية بتاريخ إجراء قياس الفاعلية وسعر الفائدة الذي كان يمكن الحصول عليه لو تم إصدار الدين بسعر السوق الذي كان سائداً بتاريخ إنشاء التحوط. وإن لاحتساب التغير في التكتفات النقدية على أساس الفرق بين أسعار الفائدة الأجلة عند إنشاء التحوط وأسعار الفائدة الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية هو احتساب لا لزوم له إذا كان الهدف من التحوط هو إيجاد سعر فائدة واحد ثابت لسلسلة من دفعات الفوائد المتوقعة. وإن هذا الهدف يتحقق من خلال التحوط للمخاطر بواسطة مبادلة أسعار فائدة كما تم إيضاحه في المثال أعلاه، وإن سعر الفائدة الثابت على المبادلة هو سعر فائدة وسطي يتكون من أسعار الفائدة عبر مدة المبادلة. وما لم يكن منحنى العائد مقطوعاً (ثابتاً) فإن المقارنة بين مخاطر أسعار الفائدة الأجلة عبر مدة المبادلة والسعر الثابت للمبادلة سينتج عنها تكتفات نقدية مختلفة تكون قيمها للعادلة متساوية فقط عند إنشاء علاقة التحوط. وهذا للفرق موضح في الجدول التالي:

المجموع				
١	٢	٣	٤	٥
الفترة الأصلية				
١	٢	٣	٤	٥
الفترة المتبقية				
السعر الأجل في البداية	%٥,٢٥	%٧,٥١	%٧,٥٠	%٧,٢٥
السعر الأجل الحالي	%٥,٧٥	%٧,٢٥	%٩,٥١	%٩,٥٠
فرق سعر الفائدة	(%)٠,٥٠	(%)٠,٢٦	(%)٢,٠١	(%)٢,٢٥
فرق التكتف النقدي	(١٢٥)	٦٤	(٥٠١)	(٥٦٣)
(المبلغ الأساسي × سعر الفائدة)				
سعر الخصم (الفوري)	%٥,٧٥	%٦,٥٠	%٧,٥٠	%٨,٠٠
القيمة العادلة للفرق	(١٠٥٥)	(١٢٣)	(٤٧٤)	(٥٢٠)
القيمة العادلة لمبادلة أسعار ١,٠٥٣				
الصرف				
عدم الفاعلية (٢)				

وإذا كان الهدف من التحوط للحصول على أسعار فائدة أجلة كانت سارية عند إنشاء التحوط، فإن مبادلة أسعار الفائدة تكون غير فاعلة لأن المبادلة لها سعر كوبون ثابت مقطوع واحد لا يمكنه تقاص سلسلة من أسعار الفائدة الأجلة المختلفة. وعلى كل حال، إذا كان الهدف من التحوط هو الحصول على سعر فائدة كوبون أجل كان سارياً بتاريخ إنشاء التحوط فإن التحوط يكون فاعلاً والمقارنة المبنية على الفروقات بين أسعار الفوائد الأجلة قد تظهر عدم فاعلية في حين قد لا يكون هناك شيء من ذلك. ولاحتساب عدم الفاعلية على أساس الفرق بين أسعار الفوائد الأجلة بتاريخ إنشاء التحوط وأسعار الفوائد الأجلة بتاريخ قياس الفاعلية يكون هو القياس المناسب لعدم الفاعلية إذا كان الهدف من التحوط هو تجميد أسعار الفائدة الأجلة تلك. وفي هذه الحالة تكون أداة التحوط المناسبة هي سلسلة من العقود الأجلة كل منها يستحق إعادة تسعير بتاريخ يقابل تحقق العمليات المتوقعة.

ويجب أن يلاحظ أيضا أنه من غير المناسب أن يتم فقط مقارنة التكتفلات النقدية المتغيرة لمبادلة أسعار الفائدة مع التكتفلات النقدية للفرنات على الدين والتي تنتج عن أسعار فوائد لجة. فذلك المنهجية ينتج عنها قياس عدم الفاعلية على جزء فقط من المشتقة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح بتجزئة مشتقة لأغراض قياس الفاعلية في هذه الحالة (الفقرة رقم ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ومن المعترف، به على كل حال أنه إذا كان سعر الفائدة الثابت على مبادلة أسعار فائدة مساويا لسعر الفائدة الثابت الذي كان من الممكن الحصول عليه عند إنشاء الدين فإنه لا يكون هناك عدم فاعلية على افتراض أنه لا توجد هناك فولرق في الشروط ولا تغيير في المخاطر الائتمانية أو إتيا غير مخصصة في علاقة التحوط.

و. ٦.٥. تحوطت التكتفلات النقدية : الإلتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية

المشروع (أ) يستعمل العملة (LC) كعملة القياس في تقاريره المالية. وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠١ دخل في عقد عملة أجنبية لجل يستلم بموجبه ١٠٠٠٠٠ وحدة من العملة الأجنبية (FC) ويبلغ ١٠٩٦٠٠ وحدة من عملة القياس (LC). بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ يتكلف مبنية بقيمة عملة تبلغ صفرًا. ويقوم بتخصيص عقد العملة الأجل كدالة تحوط في علاقة تحوط تكفي نقدي في الإلتزام مؤكد بشراء كمية معينة من الورق في ٣١ مارس ٢٠٠٢ وما ينتج عن ذلك من نفع ١٠٠٠٠٠ وحدة FC تدفع في ٣٠ يونيو ٢٠٠٢. وجميع شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متوفرة.

وكما هو موضح في الجدول أدناه في ٣٠ يونيو ٢٠٠١، كان سعر الصرف الفوري ١٠٧٢ وحدة LC لكل وحدة واحدة FC بينما كان سعر الصرف الأجل لمدة ١٢ شهرا هو LC1١٠٩٦ إلى FC1 وبتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ كان سعر الصرف الفوري LC1١٠٨٠ إلى FC1 بينما سعر الصرف الأجل لسنة شهر LC1١٠٩٢ إلى FC1، وبتاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري LC1١٠٧٤ إلى FC1 بينما سعر الصرف الأجل لثلاثة أشهر ١٠٧٦، وبتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ كان سعر الصرف الفوري ١٠٧٢ LC1 إلى FC1، وكان منحى العائد لعملة القياس ثابتًا دون تغيير بنسبة ٦ بالمائة سنويا طيلة الفترة. وكانت القيمة العادلة لمعد الصرف الأجل LC3٨٨ بالسالب بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ $\{ (1.092 \times 100000) - 109600 \}$ ، وكان LC1,٩٧١ بالسالب في ٣١ مارس ٢٠٠٢ $\{ (1.076 \times 100000) - 109600 \}$ ، وكان LC2٤٠٠ بالسالب في ٣١ يونيو ٢٠٠٢ $\{ (1.072 \times 100000) - 109600 \}$.

التاريخ	السعر الفوري	السعر الأجل حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢	القيمة العادلة للعقد الأجل
٣٠ يونيو ٢٠٠١	١٠٧٢	١٠٩٦	-
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	١٠٨٠	١٠٩٢	(٣٨٨)
٣١ مارس ٢٠٠٢	١٠٧٤	١٠٧٦	(١٩٧١)
٣٠ يونيو ٢٠٠٢	١٠٧٢	-	(٢٤٠٠)

النتيجة (أ) كيف تكون محاسبة هذه العمليات إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت على إنها للتغيرات في القيمة الأجلة لمعد الصرف الأجل؟

تكون التغيرات المحاسبية على النحو التالي:

٣٠ يونيو ٢٠٠١

متدين	الأجل	التدفد	صفر LC	صفر LC
متدين	الأجل	التدفد	صفر LC	صفر LC

تقيد عقد الصرف الأجل بقيمة المبدئية البالغة صفر (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). ويتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الأجل وعقد الشراء وتقييم فاعلية التحوط مبنية على السعر الأجل (الفقرة ١٠٨ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

متدين	حقوق الملكية	الالتزام الأجل	LC٣٨٨	LC٣٨٨
متدين	حقوق الملكية	الالتزام الأجل	LC٣٨٨	LC٣٨٨

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ٣٠ يونيو ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي ٣٨٨ - صفر = ٣٨٨ مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ١٥٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الأجل (٣٨٨) (تحقق التناقص تماماً مع التغير في التكتفلات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على السعر الأجل ، (- ٣٨٨ = $\{ [1,092 \times 100,000 - 100,000] / (1,096 - 1,092) \}$) - $\{ [1,096 \times 100,000 - 100,000] / (1,096 - 1,092) \}$) = ٣٨٨ -

٣١ مارس ٢٠٠٢

متدين	حقوق الملكية	الالتزام الأجل	LC١٥٨٣	LC١٥٨٣
متدين	حقوق الملكية	الالتزام الأجل	LC١٥٨٣	LC١٥٨٣

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و ٣١ مارس ٢٠٠٢ (أي LC١٩٧١ - LC٣٨٨ = LC١٥٨٣) مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) ، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة من عقد الصرف الأجل (LC١٥٨٣) يجري تقلصها بالضبط مع التغير في التكتفلات النقدية المرتبطة بعقد الشراء المبني على سعر الشراء (-LC١٥٨٣ = $\{ [1,092 \times 100,000 - 100,000] / (1,096 - 1,092) \}$) - $\{ [1,096 \times 100,000 - 100,000] / (1,096 - 1,092) \}$) = ١٩٧١ -

متدين	الورق (ثمن الشراء)	الورق (خسارة التحوط)	LC١٠٧٤٠٠	LC١٩٧١
متدين	الورق (ثمن الشراء)	الورق (خسارة التحوط)	LC١٠٧٤٠٠	LC١٩٧١
متدين	الورق (ثمن الشراء)	الورق (خسارة التحوط)	LC١٠٧٤٠٠	LC١٩٧١
متدين	الورق (ثمن الشراء)	الورق (خسارة التحوط)	LC١٠٧٤٠٠	LC١٩٧١

ولذلك للإعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري (١٠٧٤ × ١٠٠٠٠٠) وحذف الخسارة المتراكمة على عقد الصرف الأجل والتي اعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (١٩٧١) وشمولها في القياس المبني للورق المشتري، وبالتالي إن القياس المبني للورق المشتري هو LC١٠٩٣٧١ ويتكون من سعر الشراء البالغ LC١٠٧٤٠٠ وخسارة التحوط البالغة LC ١٩٧١.

٣٠ يونيو ٢٠٠٢

مدین	أوراق الدفع	النقد	الأرباح والخسائر الصافية
LC١٠٧٤٠٠	LC١٠٧٢٠٠	LC٢٠٠	

لتسجيل تسديد أوراق الدفع بالسعر الفوري ($1,072 \times FC1,000,000 = 1,072,000$) وأرباح الصرف المرتبطة بها والبالغة LC٢٠٠ ($LC١٠٧٢٠٠ - LC١٠٧٤٠٠$)

مدین	الأرباح والخسائر الصافية	الالتزام المؤجل
LC٤٢٩	LC٤٢٩	LC٤٢٩

لتسجيل خسارة عقد الصرف الأجل بين ١ إبريل ٢٠٠٢ و ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢٤٠٠ - LC١٩٧١ = LC٤٢٩) في الأرباح والخسائر الصافية، ويعتبر التحوط فاعلاً لأن الخسارة في عقد الصرف الأجل (LC٤٢٩) يجري تقاضها بالضبط مع التغير في القيمة العادلة لورقة الدفع على أساس السعر الأجل حيث ($LC٤٢٩ = (1,072 \times 1,000,000 - [1,076 \times 1,000,000 - 1,096]) / (1,096 - 1,076)$) (١/٣).

مدین	الالتزام الأجل	النقد
LC٢٤٠٠	LC٢٤٠٠	LC٢٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الأجل.

النتيجة (ب) كيف تكون محاسبة هذه الصفقات إذا تم بدلاً من ذلك تخصيص علاقة التحوط على إنها للتغيرات في العنصر الفوري من عقد الصرف الأجل واستثناء عنصر الفقدان من علاقة التحوط المخصصة (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)؟

تكون القود على النحو التالي:

مدین	الأجل	النقد	صفر LC	صفر LC
٣٠ يونيو ٢٠٠١	دائن	دائن	صفر LC	صفر LC

لتسجيل عقد الصرف الأجل بقيمته المبنية للبالغة صفراً (الفقرة ٤٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ومن المتوقع أن يكون التحوط فاعلاً تماماً لأن الشروط الحرجة لعقد الصرف الأجل وعقد الشراء متماثلة والتغير في العلاءة أو الخصم على العقد الأجل مستثناء من تقييم الفاعلية (الفقرة ١٠٨ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

مدین	الأرباح والخسائر الصافية (عنصر لفقدان)	حقوق الملكية (العنصر الفوري)	الالتزام الأجل
LC١١٦٥	LC٣٧٧	LC٣٨٨	

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ٢٩ يونيو ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ أي LC٣٨٨ - صفر = LC٣٨٨. أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو ($LC٣٧٧ - LC٣٨٨ = (1,080 \times 1,000,000 - [1,072 \times 1,000,000 - 1,096]) / (1,096 - 1,072)$) (١/٣) ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتغير في

عنصر الفائدة من عقد الصرف الفوري (المتبقى من التغيير في القيمة العادلة) هو خسارة LC١١٦٥ (٧٧٧+٣٨٨) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) والفقرة ٥٥ أ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩)، والتحوط فاعل تماماً لأن الربح في العنصر الفوري بالعقد الأجل يحقق التماس مع الضبط مع التغيير في أسعار الشراء بالأسعار الفورية، أي أن LC٧٧٧ = $\{ (1.080 \times 1.07200 - 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \} - \{ (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \}$.

٣١ مارس ٢٠٠٢

مدین	حقوق الملكية (العنصر الفوري)	LC٥٨٠
مدین	الأرباح أو الخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	LC١٠٠٣
دائن	الإلتزام الأجل	LC١٥٨٣

لتسجيل التغيير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ يناير ٢٠٠٢ و ٣١ مارس ٢٠٠٢ وهو ١٩٧١ $LC - LC٢٨٨ = LC١٥٨٣$. أما التغيير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو $LC٥٨٠ = \{ (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \} - \{ (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \}$. ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية (الفقرة ٩٥ أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، أما التغيير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الأجل (التغيير المتبقى في القيمة العادلة) فهو خسارة LC١٠٠٣ (LC١٥٨٣ - LC٥٨٠) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٧٤ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩) والفقرة ٥٥ أ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩). والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري للعقد الأجل (LC٥٨٠) تحقق التماس تماماً مع التغيير في ثمن الشراء بالأسعار الفورية حيث $(-٥٨٠ = \{ (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \} - \{ (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) / (1.07200 - 1.07200 \times 1.07200) \})$.

مدین	الورق (ثمن الشراء)	LC١٠٧٤٠٠
مدین	حقوق الملكية	LC١٩٧
دائن	الورق (ثمن الشراء)	LC١٩٧
دائن	ورقة الدفع	LC١٠٧٤٠٠

للاعتراف بشراء الورق بالسعر الفوري $(- 1.07200 \times 1.07200)$ وحذف الربح المتراكم في العنصر الفوري لعقد الصرف الأجل الذي كان قد اعترف به مباشرة في حقوق الملكية $(LC١٩٧ = LC٥٨٠ - LC٧٧٧)$ وتضمينه في القياس المبني للورق المشتري، وبالتالي فإن القياس المبني للورق المشتري هو LC١٠٧٢٠٣ يتكون من بدل الشراء البالغ LC ١٠٧٤٠٠ وربح التحوط البالغ LC١٩٧.

٣٠ يونيو ٢٠٠٢

مدین	ورقة الدفع	LC١٠٧٤٠٠
دائن	النقد	LC١٠٧٢٠٠
دائن	الأرباح والخسائر الصافية	LC٢٠٠

لتسجيل تسديد ورقة الدفع بالسعر الفوري $(1.07200 \times FC 1.07200 = LC١٠٧٢٠٠)$ وربح سعر الصرف المرتبط بها والبالغ LC٢٠٠ $(- (1.07200 - 1.07200 \times FC 1.07200) \times FC 1.07200)$.

مدین	الأرباح أو الخسائر الصافية (العنصر الفوري)	LC١٩٧
مدین	الأرباح أو الخسائر الصافية (عنصر الفائدة)	LC٣٢٢
دائن	الإلتزام المؤجل	LC٤٢٩

لتسجيل التغير في القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل بين ١ أبريل ٢٠٠٢ و ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ (أي LC٢٤٠٠ - LC١٩٧١ = LC٤٢٩) . أما التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لعقد الصرف الأجل فهو خسارة LC ١٩٧ (LC ١٠٧٢ - [١٠٠٠٠ × ١,٠٧٤]) - ١٠٧٢٠٠ - [١٠٠٠٠ × ١,٠٧٢] = ١٠٧٢٠٠ - [١٠٠٠٠ × ١,٠٧٤] = ١٠٧٢٠٠ - ١٠٧٤٠٠ = - ٢٠٠ (أي) ، ويعترف به مباشرة في حقوق الملكية، أما التغير في عنصر الفائدة لعقد الصرف الأجل (المتبقي من التغير في القيمة العادلة) فهو خسارة LC ٢٣٢ (LC ٤٢٩ - LC ١٩٧) ويعترف به في الأرباح أو الخسائر الصافية ، والتحوط فاعل تماماً لأن الخسارة في العنصر الفوري لعقد الأجل (LC١٩٧) تجري التقصص بالضبط مع التغير في القيمة الحالية للتسديد الفوري لورقة الدفع (LC١٩٧ - [١٠٠٠٠ × ١,٠٧٢]) - ١٠٧٢٠٠ - [١٠٠٠٠ × ١,٠٧٤] = ١٠٧٢٠٠ - ١٠٧٤٠٠ = - ٢٠٠ .

مدين	الإلتزام الأجل	LC٢٤٠٠
دائن	التقد	LC٢٤٠٠

لتسجيل التسديد الصافي لعقد الصرف الأجل.

ويعطي الجدول التالي عرضاً شاملاً لمكونات تغييرات القيمة العادلة لأداة التحوط عبر مدة علاقة التحوط ويوضح أن الطريقة التي يتم بها تخصيص علاقة التحوط تؤثر على المحاسبة اللاحقة لعلاقة التحوط تلك، بما في ذلك تقييم فاعلية التحوط والإعتراف بالأرباح والخسائر.

نهاية الفترة	التغير في التسديد الفوري	القيمة العادلة للتغير في التسديد الفوري	التغير في التسديد الأجل	القيمة العادلة للتغير في التسديد الأجل	القيمة العادلة للتغير في عنصر الفائدة
	LC	LC	LC	LC	LC
يونيو ٢٠٠١	-	-	-	-	-
ديسمبر ٢٠٠١	٨٠٠	٧٧٧	(٤٠٠)	(٣٨٨)	(١١٦٥)
مارس ٢٠٠٢	(٦٠٠)	(٥٨٠)	(١٦٠٠)	(١٥٨٣)	(١٠٠٣)
يونيو ٢٠٠٢	(٢٠٠)	(١٩٧)	(٤٠٠)	(٤٢٩)	(٢٣٢)
المجموع	صفر	صفر	(٢٤٠٠)	(٢٤٠٠)	(٢٤٠٠)

٦.٥ التحوط: نتائج أخرى

٦.٥.١ محاسبة التحوط : إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية

البنوك والمؤسسات المالية تقوم في الغالب بمعالجة تعرضها لمخاطر أسعار الفائدة على أساس صاف لجميع نشاطاتها أو جزء منها. فهي لديها أنظمة لتجميع المعلومات الحسابية الهامة عبر المشروع عن أصولها المالية وإلتزاماتها المالية وإلتزاماتها الآجلة بما في ذلك إلتزامات القروض، وتستخدم هذه المعلومات لتقدير وتجميع التكاليف النقدية ومبرجة مثل هذه التكاليف النقدية التقديرية في الفترات المستقبلية التي يتوقع دفعها أو قبضها. وتغطي الأنظمة تقديرات للتكاليف النقدية المبينة على شروط تعاقدية (للأدوات والعوامل الأخرى) بما في ذلك تقدير المدفوعات مقدما والتقصير في الدفع، ولأغراض إدارة المخاطر يستعمل العديد من المؤسسات المالية عقودا مشتقة لتسوية جميع أو بعض مخاطرها المتعلقة بأسعار الفائدة على أساس صاف.

إذا كانت مؤسسة مالية تكبر مخاطر أسعار الفائدة بالصافي فهل يمكن أن تكون نشاطاتها مؤهلة لمحاسبة التحوط حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

نعم. على أي حال، فحتى تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط يجب أن تكون أداة التحوط المشتقة التي تحوط المركز الصافي لأغراض مخاطر الإدارة يجب أن تكون مخصصة لأغراض المحاسبة كتحوط لمركز إجمالي يتعلق بأسسول واللتزامات وتكاليف نقدية واردة متوقعة أو تكاليف نقدية صادرة متوقعة تزيد من التعرض الصافي للمخاطر (الفقرة ٨٤، ١٠١، ١١١ تطبيقات إرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وليس بالإمكان تخصيص مركز صافي كبند تحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم إمكانية ربط أرباح وخسائر التحوط مع بند محدد متعلق له، وبالتالي، للتقرير الموضوعي للفترة التي يجب فيها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر في الأرباح والخسائر الصافية.

إن التحوط للقرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة يمكن في الغالب تحديده وتوثيقه بما في معايير التأهيل لمحاسبة التحوط في الفقرة ٨٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان الهدف من النشاط تسوية مخاطر محتملة معينة معروفة ومخصصة تؤثر في النهاية على أرباح المشروع أو خسائره (الفقرة ١١٠ من التطبيقات الإرشادية من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ويخصص المشروع ويوثق تعرضه لمخاطر أسعار الفائدة على أساس إجمالي. وكذلك، ومن أجل التأهل لمحاسبة التحوط يجب أن تتضمن أنظمة المعلومات بيانات كافية عن مبالغ وتوقيت التكاليف النقدية وفعالية نشاطات إدارة المخاطر في تحقيق أهدافها.

يتضمن السؤال ٢.٦ مناقشة للعناصر الرئيسية التي يجب على المشروع أخذها في الاعتبار لأغراض محاسبة التحوط إذا كان يدير مخاطر أسعار الفائدة بالصافي.

٢.٦.١ اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر أسعار الفائدة بالصافي

إذا كان المشروع يدير مخاطره المتعلقة بأسعار الفائدة بالصافي، فما هي المسائل الرئيسية التي يجب أخذها في الاعتبار لتحديد وتوثيق نشاطاته في إدارة مخاطر أسعار الفائدة من أجل التأهل لمحاسبة التحوط وإعداد وتفسير علاقة التحوط ؟

المسائل (أ)-(١) ! إنهاء تتناول الأمور الرئيسية. فاولا المسائلان (أ) و (ب) تتعلقان تحديد المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة كتحوطات القيمة العادلة أو تحوطات التتبع النقدي. وكما هو مذكور هناك، فإن معايير محاسبة التحوط ونتائجها تختلف في تحوطات القيمة العادلة عما هي عليه في تحوطات التكاليف النقدية، وحيث أنه قد يكون من الأسهل تحقيق معالجة محاسبة التحوط إذا كانت المشتقات المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة مخصصة كالتحوط تحوط التكاليف النقدية، أما المسائل من

(ج)-(١) فهي تتوسع في النواحي المختلفة لمحاسبة تحوطات التدفق النقدي، وتناقش المسائل من (ج)-(و) تطبيق معايير محاسبة التحوط على تحوطات التدفق النقدي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بينما المسائلان (ز)-(ح) تتكشبان المعالجة المحاسبية، وأخيراً فإن المسائل من (ط)-(ل) تتوسع في الأمور المحددة الأخرى المتعلقة بمحاسبة تحوط التدفق النقدي.

المسألة (ا): هل يمكن للمشقة المستحصلة لإدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي أن تستخدم كأداة تحوط في تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي لمخاطر إجمالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

كلا النوعين من التخصيص ممكن بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يمكن للمشروع أن يستخدم المشقة المستخدمة في نشاطات إدارة مخاطر أسعار الفائدة إما كتحوط للقيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات أو كتحوط للتدفقات النقدية للعمليات المتوقعة مثل إعادة الإستثمار المتوقع للتدفقات النقدية الواردة وإعادة التمويل أو التوزيع المتوقع لالتزام مالي والتأثيرات الحاصلة على التدفق النقدي نتيجة تعديل أسعار الفائدة لأصل أو إلتزام، أما الإلتزامات الثابتة المؤكدة لشراء أو بيع أصول بأسعار ثابتة فهي تخلق التعرض لمخاطر القيمة العادلة ولكنها تعامل كتحوطات تدفق نقدي حسب الفترة ١٣٧ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وبعبارة إقتصادية، لا يهم أن نعتبر الأداة المشقة تحوطاً للقيمة العادلة أو تحوطاً للتدفق النقدي، فمن الناحيتين فإن للمشقة نفس الأثر الاقتصادي وهو التقليل من المخاطر الصافية ، على سبيل المثال يمكن اعتبار مبادلة (SWAP) أسعار فائدة مدفوعة متغيرة كتحوط تدفق نقدي لأصل ذا سعر فائدة متغير أو كتحوط للقيمة العادلة لالتزام ذا سعر فائدة ثابت، ومن الناحيتين فإن القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لمبادلة أسعار الفائدة تحمي من مخاطر تغيرات أسعار الفائدة، وعلى كل حال فإن النتائج المحاسبية تختلف في حالة اعتبار المشقة كتحوط قيمة عادلة أو اعتبارها كتحوط تدفق نقدي كما سيتم بحثه في المسألة (ب).

الإيضاح ذلك : يوجد لدى أحد المصارف الأصول والإلتزامات التالية التي تتحقق بعد سنتين:

سعر فائدة ثابت	سعر فائدة متغير	
ون	ون	الأصول
١٠٠	٦٠	الإلتزامات
(٦٠)	(١٠٠)	الصافي
٤٠	(٤٠)	

البنك يدخل في مبادلة مدتها سنتان بقيمة اسمية ٤٠ وحدة عملة ليستلم سعر فائدة متغير ويدفع سعر فائدة ثابت حتى يتحوط للمخاطر الصافية، وكما تمت مناقشته أعلاه فإن المبادلة يمكن اعتبارها واستخدمها إما كأداة تحوط في عملية تحوط قيمة عادلة أو كتحوط تدفق نقدي للمخاطر الإجمالية.

المسألة (ب): ما هي الاعتبارات الهامة لدرجة التي تراعى عند تقرير ما إذا كانت مشقة ما تستعمل لإدارة مخاطر أسعار فائدة على أساس الصافي تستخدم كأداة تحوط في عملية تحوط للقيمة العادلة أو عملية تحوط ضد المخاطر الإجمالية ؟

إن الاعتبارات الحرجة تشمل فعالية التحوط في وجود مخاطر دفعة مقدمة وقدرة أنظمة المعلومات على إنتاج تغيرات قيمة عادلة أو تدفقات نقدية لأدوات التحوط للقيمة العادلة أو تغيرات التدفق النقدي على التوالي للبند المتحوط لها كما سيتم بحثه أثناءه.

وللأغراض المحاسبية فإن تخصيص مشتقة على إنها تحوط لمخاطر القيمة العادلة أو مخاطر التدفق النقدي هو أمر مهم لأن كلا من متطلبات التأهيل لمحاسبة التحوط والإعتراف بمكاسب وخسائر التحوط تختلف بالنسبة لكل من الفئتين، وفي الغالب يكون من الأسهل إثبات فعالية أعلى لعملية التحوط للتدفق النقدي أكثر من التحوط للقيمة العادلة.

تأثير الدفعات المقدمة

إن مخاطرة النعمة المقدمة الملازمة للعديد من الأدوات المالية تؤثر على القيمة العادلة لأداة ما وعلى توقيت تدفقاتها النقدية كما تؤثر على فحص الفعالية لتحوطات القيمة العادلة وفحص الاحتمالات لتحوطات التدفق النقدي على التوالي.

إن الفعالية من الصعب في الغالب تحقيقها لتحوطات القيمة العادلة أكثر من تحوطات التدفق النقدي عندما تكون الأداة التي يجري التحوط لها معرضة لمخاطرة النعمة المقدمة، وحتى يكون تحوط القيمة العادلة مؤهلاً لمحاسبة التحوط فإن التغييرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المشتقة يجب توقع إنها عالية الفعالية في معادلة وتسوية التغييرات في القيمة العادلة للبند المتحوط له (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) وقد يكون من الصعب تجاوز هذا الاختبار إذا كانت أداة التحوط المشتقة على سبيل المثال عبارة عن عقد أجل ذي مدة محددة والأصول المالية الجاري التحوط لها تتضمن دفعة مقدمة من قبل المقرض، كذلك قد يكون من الصعب أن نستنتج بالنسبة لمحفظة من الأصول ذات سعر فائدة ثابت والتي تتضمن دفعة مقدمة—إن التغييرات في القيمة العادلة لكل بند في المجموعة على حدة من المتوقع أن تكون متناسبة مع التغييرات الكلية في القيمة العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المتحوط لها في المجموعة، وحتى لو كانت المخاطرة الجاري التحوط لها هي سعر فائدة إسنادي، فإنه حتى يمكن استنتاج أن تغييرات القيمة العادلة ستكون متناسبة بالنسبة لكل بند في المحفظة قد يكون من الضروري تجزئة وتفكيك محفظة الأصول إلى مجموعات على أساس المدة والقيمة والائتمان ونوع القرض والخصائص الأخرى.

من الناحية الاقتصادية، يمكن إستعمال أداة المشتقة الأجلة للتحوط لأصول ذات دفعة مقدمة ولكنها تكون فعالة فقط للتحركات البسيطة في أسعار الفائدة. ويمكن إجراء تقدير أولي للدفعات المقدمة في بيئة أسعار فائدة معينة ويمكن تعديل وضع المشتقة عندما تتغير بيئة أسعار الفائدة. إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغييرات في الوضع المحوط، فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفعالية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل اللاحق على مبلغ أداة التحوط.

وعلى كل حال، ولأغراض المحاسبة، يجب أن يبني توقع الفعالية على مخاطر القيمة العادلة الحالية وإمكانية تحرك أسعار الفائدة دون إعطاء اعتبار للتعديلات المستقبلية لهذه الأوضاع. وإن مخاطر القيمة العادلة التي تسبب بها مخاطر للدفعات المقدمة يمكن التحوط لها بحقوق خيار.

وحتى تكون عملية التحوط للتدفق النقدي مؤهلة لمحاسبة التحوط فإن التكتفات النقدية المتوقعة، بما في ذلك إعادة إستثمار التكتفات النقدية الواردة أو إعادة تمويل التكتفات النقدية الصادرة، يجب أن تكون محتملة جداً (الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) والتحوط المتوقع يجب أن يكون عالي الفعالية في تحقيق التغييرات للمعادلة في التكتفات النقدية للبند المتحوط له وأداة التحوط (الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). إن الدفعات المقدمة تؤثر على التكتفات النقدية، وبالتالي تؤثر على احتمال حصول الصلابة المتوقعة. وإذا تم إنشاء التحوط لأغراض إدارة المخاطر على أساس الصافي، فإن المشروع قد يكون لديه مستويات كافية من التكتفات النقدية المحتملة جداً وذلك على أساس إجمالي لدعم التخصيص لأغراض المحاسبة للعمليات المتوقعة المرتبطة بجزء من التكتفات النقدية الإجمالية مثل البند المتحوط له، وفي هذه الحالة فإن الجزء من التكتفات النقدية الإجمالية المخصص للتحوط له يمكن اختياره ليكون مساوياً للتكتفات النقدية الصافية المتحوط لها لأغراض إدارة المخاطر.

اعتبارات الأنظمة

تختلف محاسبة تحوطات القيمة العادلة عن محاسبة تحوطات التكتفلات النقدية، وإن استخدام أنظمة المعلومات القائمة لإدارة وتتبع تحوطات التتفق النقدي هو في العادة أسهل من استخدامها لتحوطات القيمة العادلة.

وبموجب محاسبة تحوط قيمة العادلة فإن الأصول والإلتزامات التي تم تخصيصها بأنها متحوط لها يعاد قياسها لتلك التغيرات في القيم العادلة خلال فترة التحوط والتي تعزى إلى المخاطرة الجاري التحوط لها، وإن مثل هذه التغيرات تؤدي إلى تعديل القيمة المسجلة للبند المتحوط لها وبالنسبة للأصول والإلتزامات التي تتصف بالحساسية لأسعار الفائدة فإن تلك التغيرات قد ينتج عنها تعديل العائد الحقيقي للبند المتحوط له (الفقرة ٨٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وكنيجة لنشاطات التحوط للقيمة العادلة فإن التغيرات في القيمة العادلة يجب تخصيصها للأصول والإلتزامات المتحوط لها ليتمكن إعادة قياس مردودها الحقيقي وتحديد إطفاء تعديل القيمة العادلة لللاحق في الأرباح والخسائر الصافية وتحديد المبلغ الذي يجب الإعتراف به في الأرباح والخسائر الصافية عندما يتم بيع الأصول أو إطفاء الإلتزامات (الفقرة ٨٩ والفقرة ٩٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، ومن أجل الإلتزام بمتطلبات محاسبة تحوط القيمة العادلة من الضروري عموماً وضع نظام لمتابعة التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى للمخاطرة المتحوط لها وربط تلك التغيرات بالبند الإفرادية المتحوط لها وإعادة احتساب العائد الفعلي للبند المتحوط لها وإطفاء التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية على مدى عمر البند المتحوط له للمعني.

بموجب محاسبة تحوط التتفق النقدي، فإن التكتفلات النقدية العائدة للمعاملات المتوقعة والمخصصة من أجل التحوط لها تعكس التغيرات في أسعار الفائدة. وإن التعديلات التي تتم مقابل التغيرات في القيمة العادلة للأداة المشتقة المستخدمة للتحوط يتم الإعتراف بها مبدئياً في حقوق المساهمين (الفقرة ٩٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وتمشياً مع متطلبات محاسبة تحوط التكتفلات النقدية من الضروري تحديد الوقت الذي يجب فيه الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتعديلات في حقوق الملكية نتيجة التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (الفقرتان ١٠٠-١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وبالنسبة لتحوطات التتفق النقدي فإن من الضروري إيجاد نظام منفصل لإيجاد هذا التحديد، وإن النظام المستخدم لتحديد مدى المخاطر الصافية يوفر الأساس لجداول التغيرات في التكتفلات النقدية المشتقة والإعتراف بهذه التغيرات في الأرباح والخسائر الصافية.

إن توقيت الإعتراف بالمكاسب يمكن تحديده عندما يكون التحوط مرتبطاً بمخاطر التغيرات في التكتفلات النقدية. وإن المعاملات المتبأ بها والتي يجري التحوط لها يمكن أن تكون مرتبطة بمبلغ أساسي محدد في فترات مستقبلية محددة ويتألف من أصول فوائد متغيرة وتكتفلات نقدية وإرادة يجري استثمارها أو إلتزامات ذات سعر فائدة متغير وتكتفلات نقدية يجري إعادة تمويلها وكل منها تخلق مخاطر تكافئ نقدي ناتج عن تغير أسعار الفائدة. وإن المبالغ الأساسية المحددة في الفترات الزمنية المستقبلية المحددة تصاري القيمة الاسمية لأدوات التحوط المشتقة ويتم التحوط لها فقط للفترة المقابلة لإعادة التسمير أو الإستحقاق لأدوات التحوط المشتقة بحيث تكون تغيرات التتفق النقدي الناتجة عن تغيرات أسعار الفائدة تقابل أداة التحوط المشتقة، وتحدد الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية لنصف الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ج) - إذا تم تخصيص علاقة تحوط على إنها تحوط تنفق نقدي يتعلق بتغيرات في التكاليف النقدية ناتجة عن تغير أسعار الفائدة، فما الذي يجب أن يشمله التوثيق المطلوب حسب الفقرة ٨٨ (أ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يجب أن يشمل التوثيق على ما يلي :

علاقة التحوط - فإن جدول إستحقاق التكاليف النقدية المستخدم لأغراض إدارة المخاطر لتقدير مخاطر التعرض لانحرافات وتباين التكلفة النقدي على أساس صافي سوف يشكل جزءاً من التوثيق لعلاقة التحوط.

هدف المشروع من إدارة المخاطر والإستراتيجية المتبعة لتنفيذ التحوط - إن الهدف الكلي للمشروع من إدارة المخاطر وكذلك إستراتيجية التحوط للتعرض لأخطار أسعار الفائدة تشكل جزءاً من توثيق أهداف وإستراتيجية التحوط.

نوع التحوط - للتحوط يجري توثيقه على أنه تحوط للتكلفة النقدي.

البند المتحوط له - يجري توثيق البند المتحوط له على أنه مجموعة من العمليات المتوقعة (تكاليف نقدية من الفوائد) المتوقعة حدوثها إلى درجة كبيرة من الاحتمال في فترات مستقبلية محددة كان تكون على سبيل المثال مجدولة على أساس شهري، وإن البند المتحوط له قد يشمل التكاليف النقدية من الفوائد الناتجة من إعادة إستثمار التكاليف النقدية الواردة بما في ذلك تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو من إعادة تمويل التكاليف النقدية الصادرة بما في ذلك تعديل الفائدة على الإلتزامات المالية، وكما تم مناقشته في المسألة (هـ) فإن العمليات المتوقعة تتنازل فحسب الاحتمالية إذا كانت هناك مستويات كافية من التكاليف النقدية المحتملة جداً في الفترات المستقبلية المحددة لتشمل المبالغ المخصصة على إنها متحوط لها على أساس إجمالي.

الخطر المتحوط له - إن الخطر المخصص على أنه متحوط له يتم توثيقه كجزء من المخاطر الكلية للتغيرات في أسعار الفائدة في سوق معينة - في الغالب سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو سعر الفائدة المعروضة فيما بين البنوك - والمشاركة بين جميع البنود في المجموعة، وللمساعدة في ضمان نجاح اختبار فعالية التحوط عند بداية إنشاء التحوط وبعد ذلك فإن الجزء المتحوط له من مخاطر أسعار الفائدة يمكن توثيقه على أنه موضوع متجنباً عن نفس معنى المردود للخلص بإداة التحوط المشقة.

أداة التحوط - كل أداة تحوط مشتقة يجري توثيقها كتحوط ذي مبالغ محددة في فترات زمنية مستقبلية معينة تقابل العمليات المتوقعة حدوثها في فترات زمنية مستقبلية محددة ومخصصة على إنها متحوط لها.

أسلوب تقييم الفاعلية - يتم توثيق الفاعلية على أنها تقلص من خلال مقارنة التغيرات في التكاليف النقدية للفرات العائدة لها والتي تكون خلالها مخصصة على أنها تحوط للتغيرات في التكاليف النقدية للعمليات المستقبلية المتوقعة والجاري التحوط لها، وإن قياس تغيرات التكلفة النقدي يبنى على منحنيات الإيراد الخاصة بالمشتقات والبنود المتحوط لها.

المسألة (د) - إذا كانت علاقة التحوط قد حدثت بأنها تحوط للتكلفة النقدي، فكيف يستطيع المشروع الوفاء بمتطلبات توقع فاعلية عالية في تحقيق تغيرات معادلة كما في الفقرة ٨٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يوضح توقعاته لارتفاع الفاعلية من خلال إعداد تحليل يبال على العلاقة التاريخية والمستقبلية المتوقعة بين مخاطر أسعار الفائدة المعينة على إنها متحوط لها وبين مخاطر وأسعار الفائدة لأداة التحوط، وإن التوثيق لقيام نسبة التحوط المستخدمة في العقود المشتقة يمكن أيضاً أن تعمل على إثبات توقع الفاعلية.

المسألة (أ) - إذا كانت علاقة التحوط قد خصصت كتحوط تنقضي نقدي، فكيف يوضح المشروع الاحتمالية العالية لحدوث الصليات المتوقعة كما هو مطلوب في الفقرة ٨٨ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

يمكن للمشروع أن يفعل ذلك من خلال إعداد جدول مواعيد إستحقاق التنفقات النقدية يوضح أن هناك فعلاً مستويات إجمالية كافية من التنفقات النقدية المتوقعة بما في ذلك تأثير تعديل أسعار الفائدة بالنسبة للأصول أو الإلتزامات لإثبات أن العمليات المتنبأ بها والتي يجري التحوط لها هي فعلاً محتمل حدوثها بدرجة عالية، وأن مثل هذا الجدول يمكن دعمه بنية الإدارة المعلنة وبالخبرة السابقة في إعادة استثمار التنفقات النقدية الواردة وإعادة تمويل التنفقات النقدية الصادرة.

على سبيل المثال، يمكن للمشروع أن يتنبأ بتنفقات نقدية إجمالية واردة قدرها ١٠٠ وتنفقات نقدية إجمالية صادرة قدرها ٩٠ في فترة زمنية معينة في المستقبل القريب. في هذه الحالة، قد يرغب المشروع في تخصيص إعادة الاستثمار المتوقع لمبلغ ١٠ من التنفقات النقدية الواردة كبند متحوط له في الفترة الزمنية المستقبلية المشار إليها. وإذا تجاوزت التنفقات النقدية الواردة المتوقعة مبلغ ١٠٠ تعاقباً وكانت مخاطرها الإئتمانية قليلة، فإن المشروع يكون لديه دليل قوي جداً يدعم حجته أن التنفقات النقدية الإجمالية البالغة ١٠ محتمل تحققها إلى حد كبير وتدعم تخصيص إعادة الاستثمار المتوقع لتلك التنفقات النقدية على أنه يجري التحوط له كجزء معين من فترة إعادة الاستثمار، كما أن الاحتمالية العالية لحدوث العمليات المتنبأ بها يمكن التقليل عليها في أحوال أخرى.

المسألة (و) - إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تنقضي نقدي، كيف يقوم المشروع بتقييم وقاياس الفاعلية بموجب الفقرة ٨٨ (د) و(هـ) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ؟

الفاعلية مطلوب قياسها كحد أدنى وقت قيام المشروع بإعداد تقاريره المالية السنوية والفصلية، وقد يرغب المشروع على أي حال أن يقوم بالقياس بشكل متكرر أكثر من ذلك على أساس كل فترة محددة كنهاية كل شهر مثلاً أو كل فترة يتم فيها إعداد تقارير، كما أن القياس يجري أيضاً عند تغير أوضاع المشتقات المخصصة كأدوات تحوط أو عند إنهاء التحوط لضمان ملائمة الإعتراف في الأرباح والخسائر الصافية بالتغيرات في مبالغ القيمة العادلة للأصول والإلتزامات أو الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأدوات المشتقة المخصصة كتحوطات تنقضي نقدي.

ويجري حساب التنفقات النقدية من المشتقة وتخصيصها إلى الفترات المغطاة التي تم فيها اعتبار المشتقة كتحوط وتوازن نتائج الحساب مع حسابات التنفق النقدي للعمليات المتنبأ بها، وتبنى الصافي على منحنيات المردود القابلة للتطبيق على البنود المتحوط لها وعلى أدوات التحوط المشتقة وأسعار الفائدة التي تخص الفترات المحددة لتحوط.

وإن الجدول المستخدم لتقرير الفاعلية يمكن الاحتفاظ به واستخدامه كأساس لتحديد الفترة التي يتم فيها إعادة تصنيف أرباح وخسائر التحوط المعترف بها مبدئياً في حقوق الملكية بحيث يعاد تصنيفها في الأرباح أو الخسائر.

المسألة (ز) - إذا تم تخصيص علاقة التحوط كتحوط تنقضي نقدي، كيف يقوم المشروع بالتعامل مع التحوط ؟

يعامل التحوط كتحوط تنقضي نقدي حسب نصوص الفقرات ٩٥-١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على النحو التالي:

- (أ) جزء الأرباح والخسائر من مشتقات التحوط المقرر إنها ناتجة من التحوطات الفاعلة يعترف بها في حقوق الملكية كلما تم قياس الفاعلية؛ و
- (ب) الجزء غير الفاعل من الأرباح والخسائر الناتجة عن مشتقات التحوط يعترف به في الأرباح والخسائر الصافية.

الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تحدد أن المبالغ المعترف بها في حقوق الملكية يجب إدخالها في الأرباح والخسائر الصافية في نفس الفترة أو الفترات التي أثر فيها البند المتحوط له في الأرباح أو الخسائر الصافية، وبالتالي عندما تحدث العمليات المتنبأ بها فإن المبالغ التي سبق الاعتراف بها في حقوق الملكية يعترف بها في حساب الأرباح أو الخسائر الصافية، على سبيل المثال إذا كانت مبادلة أسعار فائدة SWAP قد خصصت كأداة تحوط لسلسلة من التكتفات النقدية المتنبأ بها، فإن التغيرات في التكتفات النقدية المبادلة يعترف بها في الأرباح أو الخسائر في الفترات التي يتم فيها التفاضل بين التكتفات النقدية المتنبأ بها والتكتفات النقدية للمبادلة.

المسألة (ج) - إذا كانت علاقة التحوط مخصصة كتحوط تكلفي نقدي، فكيف تتم معالجة أي مكاسب أو خسائر متراكمة تم الاعتراف بها في حقوق الملكية إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد لها أو أن الالتزام بمعايير محاسبة التحوط لم يعد سليماً، أو أن العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المتوقع حدوثها ؟

إذا تم فسخ أداة التحوط قبل الموعد المحدد أو أن التحوط لم يعد متفقاً مع معايير التأهيل لمحاسبة التحوط على سبيل المثال، العمليات المتوقعة المتحوط لها لم يعد من المحتمل كثيراً حدوثها، فإن الأرباح والخسائر الصافية المتراكمة التي دخلت في حقوق الملكية تبقى في حقوق الملكية حتى تحصل الأحداث المتنبأ بها، وذلك حسب الفقرة ١٠١ (أ) و(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، أما إذا كانت العمليات المتحوط لها والمتوقعة لم يعد من المتوقع حدوثها، فإنه يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر المتراكمة في الأرباح أو الخسائر الصافية للفترة (الفقرة ١٠١ ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

المسألة (ط) - معيار المحاسبة الدولي ٣٩-٧٥ ينص على أن علاقة التحوط قد لا تكون مخصصة فقط لجزء من الفترة التي تكون فيها أداة التحوط قادمة. فإذا كانت علاقة التحوط مخصصة كأداة تحوط تكلفي نقدي ثم في وقت لاحق فشل التحوط في اختبار الفاعلية. هل الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يمنع إعادة تصنيف أداة التحوط ؟

كلا . الفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على أن أداة التحوط قد لا تكون مخصصة كأداة تحوط لجزء فقط من المدة الباقية على الإستحقاق. والفقرة ٧٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا تشير إلى الفترة المتبقية الأصلية على إستحقاق الأداة المشتقة. فإذا كان هناك تصور في فاعلية التحوط فإن الجزء غير الفاعل من أرباح وخسائر أداة التحوط يعترف به فوراً في الأرباح أو الخسائر الصافية (الفقرة ٩٥ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩) ولا يجوز الاستمرار في محاسبة التحوط على أساس التخصيص السابق لعلاقة التحوط (الفقرة ١٠١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩). وفي هذه الحالة يمكن إعادة تصنيف الأداة المشتقة للمستقبل كأداة تحوط في علاقة تحوط جديدة شريطة أن تستوفي علاقة التحوط هذه لشروط الموضوع، ويجب إعادة تصنيف الأداة المشتقة لكامل المدة المتبقية.

المسألة (ي) - فإذا تم استخدام مشتقة لإدارة التعرض الصافي لمخاطر أسعار الفائدة وكانت المشتقة مخصصة كتحوط تكلفي نقدي لتكتفات نقدية من الفوائد أو جزء منها على أساس إجمالي. هل هناك تعديل أساسي عندما يتحقق التكتف النقدي المتوقع يعطي ارتفاع للأصل أو الالتزام كتنجية في حصة الربح أو الخسارة المتحوط التي كان قد اعترف بها في حقوق الملكية والباقي في حقوق الملكية.

كلا. ففي علاقة التحوط الموصوفة في المسألة (ج) البند المتحوط له هو مجموعة من العمليات المتنبأ بها تتكون من تكتفات نقدية في فترات زمنية مستقبلية محددة. ولا يوجد تعديل أساسي لأن العمليات المتوقعة والمتحوط لها لا ينتج عنها الاعتراف بأصول أو التزامات وإن أثر تغيرات أسعار الفائدة المتحوط لها يتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر الصافية في الفترة التي حصلت فيها العمليات المتوقعة. ورغم أن أنواع التحوط الموصوفة هنا لا ينتج عنها تعديل أساس، فإذا خصصت المشتقة بدلاً من ذلك كتحوط لشراء متوقع

أصل مالي أو إصدار متوقع للالتزام فإن الريح أو الخسارة إذا كانت إستراتيجية إدارة المخاطر لدى المنشأة تهدف إلى تعديل مبلغ أداة التحوط الذي يعكس بشكل دوري التغيرات في الوضع المحوط فإن المنشأة تحتاج لأن تعرض أن التحوط الذي يتوقع أن يكون عالي الفاعلية فقط للفترة الحالية حتى يتم التعديل لللاحق على مبلغ أداة التحوط.

المسألة (ك) - جاء في الإجابة على المسألة (ج) أعلاه أن البند المخصص للتحوط له هو جزء من مخاطرة تنفق نقدي. هل يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بتخصيص جزء من مخاطرة تنفق نقدي كبند متحوط له ؟

نعم. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يعالج بصورة محددة موضوع التحوط لجزء من مخاطرة تنفق نقدي لعملية متوقعة، وعلى كل حال، فبالفقرة ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ يحدد أن الأصل أو الالتزام المالي يمكن أن تكون بنداً متحوطاً له فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بجزء من تنفقاته النقدية أو قيمته العادلة، إذا كان من الممكن قياس الفاعلية. وإن إمكانية التحوط لجزء من مخاطرة التنفق النقدي الناتج عن تعديل أسعار الفائدة على الأصول أو الالتزامات تعني أنه يمكن أيضاً التحوط لجزء من مخاطرة التنفق النقدي الناتج من إعادة استثمار التنفقات النقدية الواردة أو إعادة تمويل أو توكير الالتزامات، وإن الأسس لتأهيل جزء من المخاطر كبند متحوط له هو القدرة على قياس الفاعلية. ويؤكد هذا الطرح أيضاً الفقرة ٨٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، الذي ينص على أن الأصل أو الالتزام غير المالي يمكن التحوط لها فقط بأكملها أو لمخاطر العملة الأجنبية وليس لجزء من المخاطر الأخرى بسبب صعوبة فصل وقياس المخاطر التي تعزى إلى مخاطرة معينة، وبالتالي فلي افترض أن الفاعلية يمكن قياسها فإن جزءاً من مخاطرة تنفق نقدي لعملية متوقعة مرتبطة، على سبيل المثال، بتعديل أسعار الفائدة على أصل أو التزام ذا سعر فائدة متغير، ذلك الجزء من المخاطرة يمكن تصنيفه كبند متحوط له.

المسألة (ل) - ورد في الإجابة على المسألة (ج) أن البند المتحوط له يجري توثيقه كمجموعة من العمليات المتوقعة، وحيث أن هذه العمليات سيكون لها شروط مختلفة عند حدوثها بما في ذلك مخاطر الائتمان وتواريخ الاستحقاق وخصائص الخيارات، فكيف يستطيع المشروع أن يفي بمتطلبات الفحوصات التي تنص عليها الفقرة ٧٨ والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتطلب أن تكون للمجموعة المتحوط لها خصائص مخاطر متشابهة ؟

الفقرة ٧٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتناول موضوع التحوط لمجموعة من الأصول والالتزامات والالتزامات المؤكدة أو العمليات المتوقعة ذات الخصائص المماثلة من جهة المخاطر، والفقرة ٨٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تقدم توجيهات إضافية وينص على أن التحوط للمحفظة يسمح به إذا تم الوفاء بشرطين وهما: أن البنود الإفرادية في المحفظة تشترك في نفس المخاطرة التي خصصت من أجلها، وأن التغير في القيمة للعادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بفرده يتوقع أن تكون متناسبة تقريباً مع التغير الإجمالي في القيمة العادلة.

عندما يقوم مشروع بربط أداة تحوط مشتقة مع مخاطرة إجمالية فإن البند المتحوط له هو - على نحو نموذجي - مجموعة من العمليات المتوقعة. وبالنسبة لتحوطات مخاطر التنفقات النقدية الخاصة بمجموعة من العمليات المتوقعة فإن المخاطر الكلية للعمليات المتوقعة والأصول أو الالتزامات المعد تسعيرها يمكن أن تتضمن مخاطر متبينة جداً، وقد تختلف مخاطر العمليات المتوقعة بناءً على الشروط المتوقعة عندما تخص مخاطر الائتمان وتواريخ الاستحقاق والخيارات والخصائص الأخرى، ورغم أن التعرض الإجمالي للمخاطر قد يكون مختلفاً بالنسبة للبنود الإفرادية في المجموعة فإنه يمكن أن تكون هناك مخاطرة معينة في كل بند في المجموعة ويمكن تصنيف تلك المخاطرة على إنها متحوط لها.

إن بنود المحفظة ليس بالضرورة أن تتضمن نفس المخاطرة الإجمالية على افتراض إنها تتقاسم نفس المخاطرة التي خصصت من أجلها كبند متحوط له، وإن النموذج والمثال اللذان للمخاطرة المشتركة في أدوات محفظة مالية هي التعرض للتغيرات في أسعار الفائدة الخالية من المخاطر أو إلى التغيرات في التصنيف

المحدد الذي يجعل مخاطرة الإكتتمان تساوي الأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المجموعة (أي الأداة الأقل مخاطرة إئتمانية). فإذا كان لكل من الأدوات الداخلة كمجموعة في محفظة مخاطر إئتمانية مختلفة فإنه يمكن التحوط لها كمجموعة وذلك لجزء من المخاطر، وأن المخاطرة المشتركة بينها والمصنفة على إنها متحوط لها هي التعرض لتغيرات أسعار الفائدة للأداة ذات التصنيف الإئتماني الأعلى في المحفظة، وهذا يضمن أن التغير في القيمة العادلة المنسوب إلى المخاطرة المتحوط لها لكل بند في المجموعة بمفرده يكون متسلسلاً تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة المنسوب للمخاطرة المتحوط لها في المجموعة، ومن المحتمل أن يكون هناك شيء من عدم الفاعلية إذا كانت أداة التحوط لها تصنيف إئتماني أدنى من التصنيف الإئتماني لأداة متحوط لها في المجموعة وهي أعلى أدوات المجموعة تصنيفاً لأن الموضوع هو علاقة تحوط مخصصة لأداة للتحوط بمجموعها (الفقرة ٧٤ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩)، فطى سبيل المثال إذا كانت هناك محفظة أصول تصنيفها أ ب، ب وأسعار الفائدة الحالية لتلك الأصول هي سعر الفائدة بين البنوك زلداً عشرين نقطة أو أربعين نقطة أو ستين نقطة أساس على التوالي فإن المشروع قد يستخدم مبادلة (SWAP) تسطي سعر فائدة ثابت ودفعات الفوائد لها متغيرة بناء على سعر الفائدة بين البنوك وذلك للتحوط لمخاطر أسعار الفائدة المتغير، فإذا كان سعر الفائدة بين البنوك هو المصنف كمخاطرة يجري التحوط لها فإن شرائح أسعار الفائدة التي فوق سعر الفائدة بين البنوك على البنود المتحوط لها تستثنى من علاقة التحوط المصنفة ومن تقييم فعالية التحوط.

٣.٦.٠ مثال توضيحي لتطبيق الأسلوب الورود بالموال و ٣.٦.٠

الغرض من هذا المثال هو إيضاح منهجية إنشاء ومراقبة وتحليل أوضاع التحوطات والتأهل لمحاسبة تحوط التكاليف النقدية في تطبيق الأسلوب على محاسبة التحوط الموصوفة في السؤال و ٣.٦.٠ عندما تقوم المؤسسة المالية بمعالجة مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع، ومن هذه الفئحة يعرف هذا المثال على منهجية تسمح باستخدام محاسبة التحوط ويستفيد من أنظمة إدارة المخاطر القائمة لتحللي تغيراتها غير الضرورية وتجنب عمليات إسكسك والفقر والمراقبة التي لا لزوم لها.

إن الأسلوب الذي يتم إضاحه هنا يمكن واحداً فقط من العديد من أساليب إدارة المخاطر التي يمكن توظيفها ويمكن أن تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط. وإن استخدامه لا يعني أن البدائل الأخرى لا يمكن أو لا يجوز استخدامها. كما أن الأسلوب الجاري إضاحه يمكن أيضاً تطبيقه في حالات أخرى (مثل تحوطات التكاليف النقدية للشركات التجارية). على سبيل المثال تحوط تدوير تمويل الأوراق التجارية كالكيمبيالات والأسناد.

التعرف على مخاطر التكاليف النقدي وتقييمها وتخفيضها

المنهضة والإيضاحات التالية تسلط الضوء على نشاطات إدارة المخاطر للمؤسسة المالية التي تعالج مخاطر أسعار الفائدة لديها من خلال تحليل التكاليف النقدية بسملة معينة على أساس كامل المشروع. وأن تطيل التكاليف النقدي يشكل الأساس للتعرف على مخاطر أسعار الفائدة للمشروع والدخول في عمليات تحوط لإدارة هذه المخاطر، وتقييم فاعلية نشاطات إدارة المخاطر والتأهل لمحاسبة تحوط التكاليف النقدي وتطبيقها.

و الإيضاحات التي ميلتي ذكرها تفترض أن المشروع، وهو مؤسسة مالية، توجد لديه التكاليف النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة بسملة معينة والتي تتكون من مبادلات أسعار فائدة في بداية الفترة من صفر. والتكاليف النقدية الموضحة متوقع تحققها في نهاية الفترة ولذلك فإنها تخلق خطر فوائد التكاليف النقدية في الفترة التالية كنتيجة لإعادة استثمار أو إعادة تسعير التكاليف النقدية الواردة وإعادة تمويل أو إعادة تسعير التكاليف النقدية الصادرة.

وتفترض الإيضاحات أن المشروع لديه برنامج مستمر لإدارة مخاطر أسعار الفائدة، وبين الجدول ١ التكتلات النقدية المتوقعة والمراكز التحوطية القائمة في بداية الفترة (صفر). وقد تم إيرادها هنا لتشكل نقطة البداية للتحليل، وهي توفر الأساس لاختبار اعتبار التحوطات النقدية فيما يتعلق بالتقييم الذي يتم في بداية الفترة (١).

جدول ١- التكتلات النقدية والمراكز التحوطية المتوقعة						
الفترة الربع سنوية (وحدات)	س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون
التكتلات النقدية الصافية المتوقعة	١١٠٠	١٥٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٤٠٠	١٥٠٠
مبادلات أسعار الفائدة القائمة:						
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيمة الوهمية)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٠٠)
المخاطر الصافية بعد المبادلات القائمة	١٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٧٠٠	٨٠٠

الجدول يتصور ويعرض لخمس فترات ربع سنوية، أما التحليل الفعلي فيستمر لفترة تمتد لعدة سنوات ويعبر عنها بالرمز "ن"، وإن المؤسسة المالية التي تدير مخاطر أسعار الفائدة لديها على أساس كامل المشروع تعيد تقييم مخاطر تنفقاتها النقدية دورياً، وإن مدى تكرار التقييم يعتمد على سياسة المشروع في إدارة مخاطر.

ولأغراض هذا الإيضاح فإن المشروع يقوم بإعادة تقييم مخاطر تنفقاته النقدية في نهاية الفترة صفر. والخطوة الأولى في هذا الأسلوب هو استخراج مخاطر التكتلات النقدية المتوقعة من الأصول الحالية المنتجة للفوائد والالتزامات الحالية التي تترتب عليها الفوائد، بما في ذلك تدوير الأصول ذات المدى القصير والالتزامات ذات المدى القصير. ويوضح الجدول رقم ٢ التالي إيضاح توقع مخاطر التدفق النقدي الصافية. وإن من الأساليب العلمية لتقييم مخاطر أسعار الفائدة لأغراض إدارة المخاطر هو أسلوب تحليل فجوة حساسية سعر الفائدة الذي يوضح الفجوة بين الأصول الحساسة لأسعار الفائدة والالتزام الحساس لأسعار الفائدة عبر الفترات الزمنية المختلفة. ويمكن إستعمال مثل هذا التحليل كنقطة بداية للتعرف على تعرض التدفق النقدي لخطر أسعار الفائدة لأغراض محاسبة التحوط.

الجدول ٢ - التغيرات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير المتوقعة						
س-٠ ون	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	الفترات الربع سنوية (وحدات)
التغيرات النقدية الواردة ومخاطر إعادة التسعير من الأصول						
نفقات المبلغ الأصلي والفوائد						
(١)	٢٤٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠	xxxx
سعر ثابت طويل الأجل						
(٢)(١)	١٥٧٥	١٥٧٩	١٥٨٢	١٥٨٦	١٥٩١	xxxx
الأجل القصير (التدوير)						
(١)	٢٠٠٠	١٠٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	xxxx
نفقات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير						
(٢)	١٢٥	١١٠	١٠٥	١١٤	١١٨	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير						
إجمالي التغيرات النقدية الواردة						
٦١٠٠	٥٦٨٩	٤٦٨٧	٣٢٠٠	٣٤٠٩	xxxx	المتوقعة
٦١٠٠	٥٦٨٩	٤٦٨٧	٣٢٠٠	٣٤٠٩	xxxx	
(٣)	٨٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٦٥٠٠	٦٠٠٠	xxxx
أرصدة الأصول ذات السعر المتغير						
(٤)	١٤١٠٠	١٢٦٨٧	١١٦٨٧	٩٧٠٠	٩٤٠٩	xxxx
التغيرات النقدية الواردة وإعادة التسعير						
التغيرات النقدية الصادرة ومخاطر إعادة التسعير/ من الإئتمانات						
نفقات المبلغ الأساسي والفوائد						
(١)	٢,١٠٠	٤٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٣٠١	xxxx
سعر ثابت طويل الأجل						
(٢)(١)	٧٣٥	٧٣٧	٧٣٨	٧٤٠	٧٤٢	xxxx
الأجل القصير (التدوير)						
(١)	-	-	٢٠٠٠	-	١٠٠٠	xxxx
نفقات المبلغ الأساسي ذات السعر المتغير						
(٢)	١٠٠	١١٠	١٢٠	٩٨	١٠٩	xxxx
الفائدة المقدرة بالسعر المتغير						
إجمالي التغيرات النقدية الصادرة						
٢٩٣٥	١٢٤٧	٣٣٥٨	١٣٣٨	٢١٥٢	xxxx	المتوقعة
٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	xxxx	
(٣)	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	xxxx
أرصدة الإئتمانات ذات السعر المتغير						
(٤)	١٠٩٣٥	٩٢٤٧	٩٣٥٨	٧٣٣٨	٧١٥٢	xxxx
التغيرات النقدية الصادرة وإعادة التسعير						
(٥)	٣١٦٥	٣٤٤٢	٢٣٢٩	٢٣١٢	٢٢٥٧	xxxx
المخاطر الصافية						

(١) التغيرات النقدية تم تقديرها باستعمال الشروط والإفتراضات التعاليدية بناء على نية الإدارة وعوامل السوق. ويفترض أن الأصول والإئتمانات القصيرة الأجل سيستمر تدويرها في الفترات التالية، والإفتراضات حول النفقات المقدمة وحالات التقصير وسحب الودائع مبنية على بيانات السوق والبيانات التاريخية. ويفترض أن التغيرات الواردة والصادرة للمبلغ الأساسي والفوائد سيعدا استثمارها وإعادة

تمويلها، على التوالي، في نهاية كل فترة بأسعار الفائدة الجارية في السوق حينئذ وتشارك في مخاطر أسعار الفوائد الإمكانية التي هي معرضة لها.

(٢) أسعار الفوائد الأجلة المستقاة من الجدول رقم ٤ تستعمل لغاية التنبؤ بدفعات الفائدة على الأدوات المالية ذات سعر الفائدة المتغير والتكويرات المتوقعة للأصول والإلتزامات ذات الأجل القصيرة، وجميع للتدفقات النقدية المتوقعة هي مرتبطة بالفترات الزمنية المعنية (٣ شهور، ٦ شهور، ٩ شهور و١٢ شهراً) والتي يتوقع تحققها خلالها، وللاستكمال فإن تدفقات الفوائد النقدية الناتجة من عمليات إعادة الإستثمار وإعادة التمويل وإعادة التسعير تدخل في الجدول وتظهر بالإجمالي حتى لو كان الهامش الصافي فقط هو الذي قد يعاد استثماره فعلاً، وبعض المؤسسات قد تختار صرف النظر عن تدفقات الفوائد النقدية لأغراض إدارة المخاطر لأنها قد تستخدم لامتصاص التدفقات التشغيلية ولية مبالغ تنبئ بعد ذلك هي ليست مهمة بما يكفي للتأثير على قرارات إدارة المخاطر.

(٣) يتم تعديل توقعات التدفق النقدي لتشمل أرصدة الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير في كل فترة يتم فيها إعادة تسعير أرصدة هذه الأصول والإلتزامات ذات السعر المتغير، والمبالغ الأساسية لهذه الأصول والإلتزامات لا يتم دفعها في الواقع وهي لذلك لا تنتج تدفقا نقديا، وعلى كل حال بما أن الفوائد على المبالغ الأساسية تحسب كل فترة على أسس سعر الفائدة السائد في حينه فإن هذه المبالغ الأساسية تعرض المؤسسة لنفس مخاطر أسعار الفائدة كما لو كانت تدفقات نقدية أعيد استثمارها أو أعيد تمويلها.

(٤) إن المخاطر المتوقعة للتدفقات النقدية وإعادة التسعير والتي يتم التعرف عليها خلال الفترة تمثل المبالغ الأساسية للتدفقات النقدية الواردة التي سيعاد استثمارها أو يعاد تسعيرها والتدفقات النقدية الصادرة التي سيعاد تمويلها أو يعاد تسعيرها وذلك بأسعار فائدة السوق التي تكون سارية عند تحقق تلك العمليات المتوقعة.

(٥) إن المخاطر الصافية للتدفقات النقدية وإعادة التسعير هي الفرق بين مخاطر التدفقات النقدية الواردة وإعادة التسعير للأصول ومخاطر التدفقات النقدية وإعادة التسعير للإلتزامات، وجاء في المثال الإيضاحي أن المشروع معرض لارتفاع أسعار الفائدة لأن المخاطر المتعلقة بالأصول تفوق المخاطر المتعلقة بالإلتزامات والمبلغ الزائد (أي القيمة الصافية) يعاد استثماره أو يعاد تسعيره بسعر الفائدة الجاري ولا يوجد نقص لإعادة التمويل أو إعادة التسعير مع التدفقات الصادرة.

يلاحظ أن بعض البنوك تعتبر جزءاً من أصولها من ودائع تحت الطلب غير الخاضعة للفائدة مساوية من الناحية الاقتصادية لديونها الطويلة الأجل، على كل فإن هذه الودائع لا تخلق مخاطر أسعار فائدة للتدفق النقدي ولذلك فهي مستثناة من هذا التطيل للأغراض المحاسبية.

الجدول ٢ الخاص بالتدفقات النقدية الصافية ومخاطر إعادة التسعير يوفر فقط نقطة بداية لتقييم مخاطر أسعار فائدة للتدفق ولتعديل مراكز التحوط. والتحليل الكامل يشمل أوضاع التحوط القائمة وهي مبينة في الجدول رقم ٣ الخاص بتحليل مخاطر التدفقات النقدية الصافية ومراكز التحوط. وهو يقرن مخاطر التدفقات النقدية الصافية المتوقعة لكل فترة كما هي في (الجدول ٢)، مع أوضاع التحوط الحالية التي يمكن استخلاصها من (الجدول ١) ويوفر الأسس للتفكير فيما إذا كان يجب إجراء تعديل على علاقة التحوط.

الجدول ٣ - تحليل المخاطر الصافية المتوقعة ونشاطات التحوط						
الفترة الرابع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-٦ ون
مخاطر التقلبات النقدية الصافية وإعادة التسعير (الجدول ٢)	٣١٦٥	٣٤٤٢	٢٣٢٩	٢٣٦٢	٢٢٥٧	xxxx
المبادلات الموجودة سابقاً والقائمة:						
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (القيم الوهمية)	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	xxxx
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (القيم الوهمية)	١٠٠٠-	١٠٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	٥٠٠-	xxxx
المخاطرة الصافية بعد المبادلات الموجودة سابقاً	٢١٦٥	٢٤٤٢	١٦٢٩	١٦٦٢	١٥٥٧	xxxx
عمليات تعديل أوضاع التحوط						
القائمة:						
المبادلة ١ مستلمة ثابتة مدفوعة متغيرة (القيمة الوهمية، ١٠ سنوات)	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	xxxx
المبادلة ٢ مدفوعة ثابتة مستلمة متغيرة (القيمة الوهمية، ٣ سنوات)			١٠٠٠-	١٠٠٠-	١٠٠٠-	xxxx
مبادلات ... من						xxxx
مخاطر التقلبات النقدية وإعادة التسعير الغير متحوط لها	١٦٥	٤٤٢	١٦٩	١٦٢	٥٥٧	xxxx

المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة بتاريخ التحليل تدخل في كل من الفترات التي تكون فيها مبادلات أسعار الفائدة قائمة لتوضيح تأثير مبادلات أسعار الفائدة القائمة على مخاطر التنفق النقدي التي تم التعرف عليها، وتدخل المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة القائمة في كل فترة لأن الفائدة تحسب على المبالغ الوهمية كل فترة والأجزاء ذات سعر الفائدة المتغير من المبادلات القائمة يعد تسعيرها بأسعار السوق الجارية في كل فترة، وإن المبالغ الوهمية تخلق مخاطر لأسعار الفائدة التي هي مماثلة للأرصدة الأساسية للأصول ذات السعر المتغير والإلتزامات ذات السعر المتغير.

أما المخاطر التي تبقى بعد أخذ الأوضاع القائمة بعين الاعتبار فيتم تقييمها لتحديد المدى الذي تكون فيه تعديلات أوضاع التحوط القائمة ضرورية، وإن الجزء الأسفل من الجدول رقم (٣) يبين بداية الفترة س١ استخدام عمليات مبادلات أسعار الفائدة لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر الصافية لتكون ضمن المستويات المقبولة المقررة بموجب سياسة إدارة المخاطر التي يتبناها المشروع.

ويلاحظ أنه في الإيضاح لم يتم حذف كامل خطر التنفق النقدي، والعديد من المؤسسات المالية لا تحذف الخطر بالكامل ولكنها تخفضه إلى الحدود المحتملة.

ويمكن استخدام أنواع متعددة من الأدوات المشتقة لإدارة مخاطر تعرض التنفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة المعروفة في جدول التقلبات النقدية الصافية المتوقعة (الجدول رقم ٢)، وعلى كل حال، ولغايات هذا الإيضاح، يفترض أن مبادلات أسعار الفائدة تستخدم لجميع النشاطات التحوطية. كما يفترض أيضاً أنه في الفترات التي

يتم خلالها إيقاص مبدلات أسعار الفائدة تضاف مبدلة جديدة بخصائص عائد معاكسة إلى المحفظة بدلاً من إنهاء بعض مراكز مبدلات أسعار الفائدة القائمة.

وفي الإيضاح الذي تضمنه الجدول ٣ أعلاه، للمبدلة ١ (وهي مبدلة أسعار فائدة مستلمة ثابتة ومدفوعة متغيرة) تستعمل لتخفيض المخاطر الصافية في الفترتين من ١، من ٢. وحيث أن مئنتها ١٠ سنوات فهي أيضاً تخفض المخاطر غير المذكورة التي يتم التعرف عليها في فترات مستقبلية. كما أن لها على كل حال التأثير المتمثل في خلق مركز تحوط قلص في الفترات من ٣ إلى ٥. أما المبدلة ٢ وهي مبدلة أجلة وهي مبدلة أسعار فائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة فهي تستخدم لتخفيض المبلغ الوهمي لمبدلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وذلك في الفترات من ٣ إلى ٥ وبالتالي تخفيض مراكز التحوط للفائضة.

ويلاحظ أيضاً أنه في حالات عديدة لا يلزم أي تعديل أو أنه يلزم تعديل واحد فقط للوضع التحوطي القائم وذلك للوصول بالمخاطر إلى الحد المقبول. وعلى كل حال، في الحالات التي تكون فيها إمكانية تحمل المخاطر منخفضة جداً حسب سياسة إدارة المخاطر للمشروع تكون هناك حاجة لعدد أكبر من التعديلات على الأوضاع التحوطية خلال فترة التوقع وذلك لتحقيق المزيد من التخفيض للمخاطر المتبقية.

والى المدى الذي تكون فيه بعض مبدلات أسعار الفائدة تحقق التقلص التام مع مبدلات أسعار الفائدة الأخرى التي تم إنشاؤها لأغراض التحوط، فإنه ليس من الضروري إدخالها في علاقة تحوط مخصصة لأغراض محاسبية للتحوط. فهذه الأوضاع التقاصية يمكن ربطها وتخصيصها كأدوات تحوط (عند اللزوم) وإعادة تصنيفها للأغراض المحاسبية من محفظة التحوط إلى محفظة المتاجرة. وهذا الأسلوب يحد من المدى الذي يجب أن يستمر فيه تخصيص ومتابعة المبدلات الإجمالية في علاقة تحوطية لأغراض محاسبية. ولأغراض هذا الإيضاح يفترض أن ٥٠٠ من مبدلات أسعار الفائدة المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة تحقق التقلص تماماً مع ٥٠٠ من مبدلات أسعار الفائدة المستلمة الثابتة والمدفوعة متغيرة في بداية الفترة ١ والفترات من ١ إلى ٥ ويتم إلغاء تخصيصها كأدوات تحوط ويعاد تصنيفها في حساب المتاجرة.

و بعد عكس هذه المراكز التقاصية، فإن المتبقي من مراكز مبدلات أسعار الفائدة الإجمالية من الجدول رقم ٣ يوضحها الجدول رقم ٤ التالي:

الجدول ٤ - مبدلات أسعار الفائدة المصنفة كتحوطات						
الفترات الربع سنوية	س١	س٢	س٣	س٤	س٥	س٦
المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة (المبلغ الوهمية)	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	٢,٧٠٠	××××
المدفوعة ثابتة والمستلمة متغيرة (المبلغ الوهمية)	(٥٠٠)	(٥٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	××××
مركز المبدلة القائمة الصافية	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	××××

ولغرض الإيضاحات يفترض أن للمبدلة ٢ التي تم الدخول فيها في بداية الفترة س-٤ تحقق التقلص جزئياً فقط مع مبدلة أخرى يجري اعتبارها كتحوط ولذلك يستمر تصنيفها كأداة تحوط.

اعتبارات محاسبة التحوط

ليوضح تصنيف العلاقة التحوطية

إن المناقشة والإيضاحات حتى الآن قد سلطت الضوء على الإعتبارات الاقتصادية واعتبارات إدارة المخاطر المتعلقة بالتعرف على المخاطر في الفترات المستقبلية ومواجهة تلك المخاطر من خلال مبادلات أسعار الفائدة. وإن هذه النشاطات تشكل الأسس لتصنيف علاقة تحوط للأغراض المحاسبية.

والأمثلة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ تركز بصفة رئيسية على علاقات التحوط التي تتضمن بنداً واحداً متحوطاً له وأداة تحوط واحدة، ولكن يوجد فقط القليل من البحث والإرشادات المتعلقة بعلاقات تحوط التوافق النقدي لمحفظة عندما يتم التعامل مع المخاطرة على أسس مركزي. وفي هذا الإيضاح تستخدم المبادئ العامة على علاقات التحوط التي تتضمن عنصر المخاطرة في محفظة تشمل على مخاطر عديدة ناتجة عن عمليات أو مراكز عديدة.

وفي حين أن التصنيف ضروري لتحقيق محاسبة التحوط فإن الأسلوب الذي يجري به وصف التحوط يؤثر أيضاً على المدى الذي تعتبر فيه علاقة التحوط فاعلة للأغراض المحاسبية والمدى الذي يكون فيه نظام المشروع الحالي الخاص بإدارة المخاطر بحاجة إلى تعديل لتتبع النشاطات التحوطية لأغراض محاسبية. وبالتالي، فقد يرغب المشروع بتصنيف علاقة تحوط بطريقة تتحلى التغييرات غير اللازمة للأنظمة وذلك من خلال الاستفادة من المعلومات التي سبق توفيرها من قبل نظام إدارة المخاطر وتتجنب عمليات إسماء التفاضل والمتابعة غير الضرورية، وعند تصنيف علاقات التحوط يمكن للمشروع أن يفكر في المدى الذي يمكن عنده التعرف على عدم الفاعلية لأغراض محاسبية بموجب التصنيفات البديلة.

هناك العديد من الأمور التي يجب تحديدها عند تصنيف علاقة التحوط، وهذه أوضحت ونوقشت هنا من منظور تحوط مخاطر أسعار الفائدة المرتبطة بالتكثفات النقدية الواردة، ولكن الإرشادات يمكن أيضاً تطبيقها على تحوط المخاطر المرتبطة بالتكثفات النقدية الصادرة. ويوضح الجدول ٥ علاقة التحوط العامة لتصنيف جزء مخاطر إعادة الاستثمار المعروفة في الجدول ٢ والتي يجري التحوط لها بمبادلات أسعار الفائدة.

الجدول ٥ - علاقة التحوط العامة						
الفترة الربع سنوية	س-١ ون	س-٢ ون	س-٣ ون	س-٤ ون	س-٥ ون	س-٦... ون
مخاطر إعادة تسعير للتكثفات النقدية الواردة (الجدول ٢)	١٤١٠٠	١٢٦٨٩	١١٦٨٧	٩٧٠٠	٩٤٠٩	xxxx
المبادلات المستلمة ثابتة (الجدول ٤)	٣٥٠٠	٣٥٠٠	٢٧٠٠	٢٧٠٠	٢٧٠٠	xxxx
النسبة المئوية للمخاطر المتحوط لها	٢٤,٨ %	٢٧,٦ %	٢٣,١ %	٢٧,٨ %	٢٨,٧ %	xxxx

وقد احتسبت النسبة المئوية لمخاطر التحوط على أنها النسبة بين المبلغ الوهمي للمبادلات (المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة) القائمة مضرومة على المخاطر الإجمالية. ويلاحظ أنه في الجدول ٥ توجد مستويات كافية من عمليات إعادة الاستثمار المتوقعة في كل فترة بما يزيد عن الحاجة للتقاص مع القيمة الوهمية للمبادلة

للمستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة وبما يفي بالمتطلب المحاسبي القاضى بان العملية المتوقعة هي محتملة التحقق.

واته ليس من الواضح بنفس القدر ، على كل حال كيف أن مبادلات أسعار الفائدة تتصل تحديداً بمخاطر فوائد التدفق النقدي المصنفة على إنها متحوط لها وكيف أن مبادلات أسعار الفائدة فاعلة في تخفيض هذه المخاطر، أما التصنيف الأكثر تحديداً فهو موضح في الجدول رقم ٦ علاقة التحوط المحددة الوارد أنناه. فهو يوفر وسيلة ذات معنى لتصوير التصنيف المحدد الأكثر تحقيداً للتحوط من خلال التركيز على هدف التحوط للتخلص من قابلية تغير وتقلوت التدفق النقدي المرتبطة بالتغيرات المستقبلية لأسعار الفائدة والحصول على سعر فائدة يعادل السعر الثابت المتصل في الهيكل الزماني لأسعار الفائدة عند بداية التحوط.

إن سعر الفائدة المتوقع من إعادة استثمار التكتفات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول يحسب من خلال ضرب المبالغ الإجمالية المكتسوفة بسعر الفائدة الأجل للفترة. على سبيل المثال، للكشف الإجمالي للفترة رقم ٢ من ١٤١٠٠ يضرب في سعر الفائدة الأجل للفترة من ٢ إلى ٥ وهو ٥,٥٠% و ٦,٠٠% و ٦,٥٠% و ٧,٢٥% على التوالي لاحتساب الفوائد المتوقعة لتلك الفترات الربع سنوية على أسعار الهيكل الحالي لأسعار الفائدة. ويتم احتساب الفائدة المتوقعة المتحوط لها بضرب الفائدة المتوقعة لفترة الشهور الثلاثة المعنية بالنسبة للمخاطر المتحوط لها.

الجدول ٦ - علاقة التحوط المحددة

الهيكل الزمني لأسعار الفائدة						
الفترة الربع سنوية	١ من	٢ من	٣ من	٤ من	٥ من	٦ من
الأسعار الفورية	%٥	%٥,٢٥	%٥,٥٠	%٦,٧٥	%٦,٠٥	%××××
الأسعار الأجلة ^(١)	%٥	%٥,٥٠	%٦	%٦,٥	%٧,٢٥	%××××
كشف (مخاطر) التكتلات النقدية ومبالغ الفائدة المتوقعة						
فترة إعادة الزمن	المبلغ	الفائدة المتوقعة				
لتسعير	المتبقى					
الحصول	المكتشوفة					
العملة	المتوقعة					
شهر	ون	ون	ون	ون	ون	ون
٢ ٣ شهور	١٤١٠٠	←	٧١٢	٢٢٩	٢٥٦	×××
٣ ٦ شهور	١٢٦٨٩			٢٠٦	٢٣٠	×××
٤ ٩ شهور	١١٦٨٧				٢١٢	×××
٥ ١٢ شهراً	٩٧٠٠					×××
٦ ١٥ شهراً						×××
النسبة السنوية للمبلغ المحفوظ له		%٢٤,٨	%٢٧,٦	%٢٣,١	%٢٧,٨	%×××
(الجدول ٥) في الفترة السابقة لفائدة						
المتوقعة المتحوظ لها		٤٨	٥٢	٤٤	٤٩	××
(١) أسعار الفائدة الأجلة تحسب من أسعار الفائدة الفورية وتم تكويرها لأغراض العرض، والمعاملات الحسابية المبينة على أسعار الفائدة الأجلة تتم بناءاً على أسعار سعر الفائدة الأجل المحتسب ثم يتم تكويره لأغراض العرض.						

ولا يهم إذا كان المبلغ الإجمالي المكتشوف قد أعيد استثماره في دين طويل الأجل ذي سعر فائدة ثابت، أو ذي سعر فائدة متغير، أو في دين قصير الأجل يتم تكويره في كل فترة لاحقة، فخطر التعرض للتغير في سعر الفائدة الأجل يكون هو نفسه. على سبيل المثال، إذا كان مبلغ الـ ١٤١٠٠ قد أعيد استثماره بسعر فائدة ثابت في بداية الفترة ٢ لمدة ستة شهور فإنه يعاد استثماره بفائدة تبلغ ٥,٧٥%. وإن الفائدة المتوقعة تبنى على أسعار الفائدة الأجلة للفترة ٢ والبالغة ٥,٥٠% وللفترة ٣ البالغة ٦% وذلك يعادل سعراً وسطياً يبلغ ٥,٥٠% (١,٠٦٠ × ١,٠٥٥) لس ٠,٥ وهو السعر الفوري للفترة ٢ للشهور السنة القادمة.

وعلى كل حال، فإن الفائدة المتوقعة من إعادة استثمار التكتلات النقدية الواردة أو إعادة تسعير المبلغ الإجمالي لأول فترة ثلاثة شهور بعد تحقق العملية المتوقعة يتم تصنيفها على أنها متحوظ لها. وإن الفائدة المتوقعة الجاري لتحوط لها هي المتمثلة بالخسائر المظلمة. أما الكشف الخاص بالفترة اللاحقة فلا يتم لتحوط له. وفي المثال، فإن جزء خط سعر الفائدة الذي يجري لتحوط له هو السعر الأجل البالغ ٥,٥٠% للفترة ٢، ومن أجل تقييم فاعلية التحوط واحتساب عدم فاعلية التحوط الفعلي على أساس مستمر، يمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالتكتلات النقدية الواردة المتحوظ لها والمبينة في الجدول ٦ ومقارنتها بالتقديرات المتوقعة للتكتلات النقدية الواردة من القوائد (على سبيل، المثال في جدول مشابه للجدول رقم ٢)، وطالما كانت

التدفقات النقدية المتوقعة الواردة من الفوائد تزيد عن المتحوط له من التدفقات النقدية الواردة من الفوائد. يمكن المشروع مقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية الواردة المتحوط لها مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط لاحتساب الفاعلية الحقيقية للتحوط. وتُقاس بمقارنة التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من الفوائد (إلى المدى الذي تكون فيه أقل من التدفقات النقدية المتحوط لها) مع التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط.

وصف تصنيف علاقة التحوط

كما ذكر سابقاً، يوجد العديد من الأمور التي يجب تحديدها في تصنيف علاقة التحوط والتي تؤدي إلى تعقيد التصنيف ولكنها ضرورية للحد من عدم الفاعلية الواجب الاعتراف به للأغراض المحاسبية ولتجنب التنبيلات غير اللازمة في الأنظمة وإسكاف الدفاتر. والمثال التالي يصف التصنيف بشكل أكمل ويتعرف على النواحي الإضافية للتصنيف والتي لم تظهر في الإيضاحات السابقة.

مثال على التصنيف
<p>الهدف من التحوط</p> <p>إن الهدف من التصنيف هو إزالة خطر تقلبات أسعار الفائدة خلال مدة التحوط التي هي عمر مبادلة أسعار الفائدة، والحصول فعلياً على سعر فائدة ثابت خلال هذه الفترة يعادل سعر الفائدة الثابت لمبادلة أسعار الفائدة.</p> <p>نوع للتحوط</p> <p>تحوط التدفق النقدي</p> <p>أداة التحوط</p> <p>إن مبادلات أسعار الفائدة المستلمة ثابتة والمدفوعة متغيرة يتم تصنيفها كأداة تحوط، وهي تحوط لتعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة.</p> <p>كل عملية إعادة تسعير للمبادلة تحقق التحوط لفترة ٣ شهور من التدفقات النقدية للفوائد والنتيجة من:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إعادة الإستثمار المتوقع أو إعادة تسعير المبالغ الاسمية المبينة في الجدول ٥. • الإستثمارات أو عمليات إعادة التسعير غير المرتبطة والتي تحصل بعد توليخ إعادة تسعير المبادلة طيلة مدة عمرها ويدخل فيها مقترضون أو مقترضون آخرون.
<p>البند المتحوط له-عام</p> <p>البند المتحوط له هو جزء من التدفقات النقدية الواردة الإجمالية من الفوائد التي مستحق من إعادة إستثمار أو إعادة تسعير التدفقات النقدية المعروضة في الجدول رقم ٥ والمتوقع تحققها خلال الفترات الواردة في ذلك الجدول. وإن الجزء الجاري التحوط له من التدفقات النقدية من الفوائد له ثلاث عناصر:</p> <ul style="list-style-type: none"> • المبلغ الاسمي (رأس المال) الذي يؤدي إلى ارتفاع التدفقات النقدية للفوائد والفترة التي يحصل خلالها، • عنصر سعر الفائدة، و • العنصر الزماني أو الفترة التي يغطيها التحوط.

يتبع من الصفحة السابقة

مثال على التصنيف

البند المتحوط له- عنصر المبلغ الأساسي (رأس المال)

إن جزء التشفقات النقدية للفوائد والذي يجري التحوط له هو المبلغ المتأتي من أول جزء من المبالغ الأساسية الجاري استثمارها أو إعادة تسعيرها في كل فترة:

- والذي يساوي مجموع المبالغ الوهمية لمبادلات أسعار الفائدة المستظمة ثابتة والمدفوعة متغيرة والمخصصة كحولات تحوط وتكون قائمة في الفترة التي يعاد فيها الإستثمار أو التسعير، و
- والذي يقابل المبالغ الأساسية الأولى لمخاطر التدفق النقدي التي تستثمر أو يعاد استثمارها بتاريخ أو بعد مبادلات أسعار الفائدة.

البند المتحوط له- عنصر سعر الفائدة

إن الجزء الجاري للتحوط له من تغير أسعار الفائدة هو التخفيض في:

- الجزء الدائن من سعر الفائدة التي تدفع على المبلغ الأساسي المستثمر أو المعد تسعيره والمساوي للخطر الإئتماني الضمني في مبادلة أسعار الفائدة، وهو للجزء من سعر الفائدة عند الإستثمار الذي يساوي هملش الفائدة في مبادلة أسعار الفائدة مثل سعر الفائدة بين البنوك، و
- عنصر منحنى العائد لأسعار الفائدة المساوي لفترة إعادة التسعير لمبادلة أسعار الفائدة المخصصة كأداة تحوط.

البند المتحوط له- مدة للتحوط

إن فترة التعرض لتغيرات أسعار الفائدة على جزء مخاطر التدفق النقدي الجاري التحوط لها هي:

- الفترة من تاريخ التخصيص إلى تاريخ إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة التي تحصل خلال الفترة الربع سنوية التي تتحقق فيها العملية المتوقعة وليس قبل ذلك،
- يسري مفعولها للفترة ما بعد تحقق العملية المتوقعة والمساوية لمدة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة.

من المهم الإعتراف أن المبادلات لا تتحوط لمخاطر التدفق النقدي لإستثمار منفرد طويلة مدة وجوده. فالمبادلات تخصص للتحوط لأخطار التدفق النقدي الناتجة عن الإستثمارات المختلفة للمبالغ الأساسية وعمليات إعادة التسعير التي تحصل خلال كل فترة إعادة تسعير للمبادلات لكامل مدتها. والمبادلات تتحوط فقط للفوائد المتركمة التي تحصل في الفترة الأولى التالية لإعادة الإستثمار. وهي تتحوط لأثر التشفقات النقدية الناتج من تغيرات أسعار الفائدة التي تحصل حتى تاريخ إعادة تسعير المبادلة. أما للتعرض للتغيرات في الأسعار للفترة من إعادة تسعير المبادلة إلى تاريخ إعادة استثمار التشفقات النقدية الواردة أو إعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة والمتحوط لهما فهو تعرض غير متحوط له. وعند إعادة تسعير المبادلة يثبت سعر الفائدة على المبادلة إلى تاريخ إعادة التسعير التالي وتحديد تراكم تسديدات المبادلة الصافية، وأي تغير في أسعار الفائدة بعد ذلك التاريخ إذا كان يؤثر على التشفقات النقدية الواردة من الفوائد لا يعود متحوطاً له للأغراض المحاسبية.

أهداف التصنيف

اعتبارات الأنظمة

يمكن الاستغناء عن قدر كبير من متطلبات المتابعة وإمسك الدفاتر من خلال تصنيف كل إعادة تسعير لمبادلة أسعار الفائدة على أنها تحوط لمخاطرة التدفق النقدي من عمليات إعادة الاستثمار للتدفقات النقدية الواردة وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة لجزء فقط من عمر الأصول المعنية. وسيكون هناك قدر كبير ضروري من المتابعة وإمسك الدفاتر لو أن المبادلات عوضاً عن ذلك صُنفت كتحوط لخطر التدفق النقدي من الاستثمارات المتوقعة للمبالغ الأساسية وإعادة تسعير الأصول ذات الفائدة المتغيرة وذلك لكامل عمر هذه الأصول.

إن هذا النوع من التصنيف يتجنب تعديل الأسس عند حدوث للعمليات المتوقعة (الفترة ٩٧-٩٨ من المحاسب الدولي ٣٩) لأن جزءاً من مخاطر التدفق النقدي الجاري للتحوط له هو ذلك الجزء الذي سيكون متزامناً به في الإيرادات في الفترة التالية مباشرة للعمليات المتوقعة والتي تقابل التسديدات الدورية النقدية الصافية على المبادلة. أما لو كان التحوط سيغطي كامل عمر الأصول الجاري تملكها فسيكون من الضروري ربط مبادلة أسعار فائدة محددة مع الأصل الجاري تملكه. وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أداة ذات سعر فائدة ثابت، فإن القيمة العادلة للمبادلة التي حققت التحوط لتلك العملية سيتم إعادة تصنيفها وإخراجها من حقوق الملكية لتعديل أساس الأصل الذي تمت حيازته. عندئذ لا بد من إلغاء المبادلة أو إعادة تعيينها في علاقة تحوط أخرى. وإذا كانت معاملة التنبؤ هي شراء أصل متغير السعر، فإن المبادلة تستمر في علاقة التحوط ولكن لا بد من تتبعها بأثر رجعي وصولاً إلى الأصل الذي تم شراؤه من أجل الاعتراف بمبالغ القيمة العادلة على المبادلة المعترف بها في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة عند عملية البيع اللاحقة للأصل.

وسيلزم عندئذ إنهاء المبادلة أو إعادة تخصيصها في علاقة تحوط أخرى، وإذا كانت العملية المتوقعة هي حيازة أصل ذا فائدة متغيرة، فإن المبادلة سوف تستمر في علاقة التحوط ولكن سيلزم تتبعها وإرجاعها إلى الأصل الذي تمت حيازتها بحيث أن أية مبالغ قيمة عادلة للمبادلة اعترف بها في حقوق الملكية سوف يعترف بها في الإيرادات عند بيع الأصل ذا الفائدة المتغيرة.

وهذا النوع من التصنيف يتيح أيضاً قدراً كبيراً من المرونة في اتخاذ قرار حول كيفية إعادة استثمار التدفقات النقدية عند تحققها. فحيث أن المخاطرة المتحوط لها تعود فقط لفترة واحدة تقابل فترة إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة المصنفة كأداة تحوط، فإنه ليس من الضروري أن يتم بتأخير التخصيص تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيبدأ استثمارها في أصول ذات سعر فائدة ثابت أو سعر فائدة متغير أو أن يتم عند إجراء التخصيص تحديد العمر الزمني للأصل الذي سيتم حيازته.

اعتبارات الفاعلية

إن عدم الفاعلية يمكن تخفيضه تخفيضاً كبيراً من خلال تصنيف جزء محدد من مخاطر تدفق نقدي على أنه متحوط له.

- عدم الفاعلية الناتج من الفروقات الائتمانية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له يمكن إزالته من خلال تصنيف مخاطرة التدفق النقدي المتحوط له على إنها مخاطرة التي تعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة المستقبلية للأسعار الكاسنة في المبادلة، مثل مخاطر الأسعار أ. وهذا النوع من التحوط يمنع التغيرات الناتجة من تغيرات هوامش الائتمان من أن تعتبر عدم الفاعلية.
- عدم الفاعلية الناتج عن الفروقات الزمنية بين مبادلة أسعار الفائدة والتدفق النقدي المتوقع والمتحوط له تتم إزالته من خلال تصنيف مخاطرة أسعار الفائدة الجاري التحوط لها على إنها مخاطرة تتعلق بالتغيرات في الجزء من مخاطر العائد المقابل للفترة التي يتم فيها إعادة تسعير الجزء ذي الفائدة المتغيرة من مبادلة أسعار الفائدة.

- يتم إزالة عدم الفعالية الذي يُعزى إلى تغيرات سعر الفائدة التي تحدث بين تاريخ إعادة تسعير تبادلات سعر الفائدة و تاريخ المعاملات المتنبأ بها ببساطة من خلال عدم تحيوط تلك الفترة من الوقت. إن الفترة التي تبدأ من إعادة تسعير التبادل وحدث المعاملات المتنبأ بها في الفترة مباشرة بعد إعادة تسعير التبادل هي ببساطة غير محوطة. ولهذا، فإن الفرق بين التواريخ لا يؤدي إلى عدم فعالية.

الإعتمادات المحاسبية

إن إمكانية التأهل لمحاسبة التحوط باستخدام المنهجية الموصوفة هنا تلك الإمكانية مبنية على العديد من النصوص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ وعلى التغيرات المتعلقة بمتطلباتها. وإن بعض النصوص والتغيرات الرئيسية التي توفر الأساس لمحاسبة التحوط قد تم وصفها في الإجابة على السؤال ٢.٦. والمتعلق باعتمادات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر سعر الفائدة على أساس صاف. وبعض النصوص والتفسيرات الإضافية والمؤيدة هي موضحة فيما يلي.

لتحوط لجزء من التعرض للمخاطر

إن المقررة على التعرف والتحوط لجزء فقط من مخاطر التدفق النقدي الناتج من إعادة استثمار التدفقات النقدية أو إعادة تسعير الأدوات ذات سعر الفائدة المتغير تستند إلى الفقرة ٨١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابات على السؤال ٢.٦. والمسألة (ك) و السؤال ١٧.٢. المتعلقين بالتحوط لجزء من المدة الزمنية.

لتحوط لمخاطر متعددة بأداة منفردة

إن المقررة على تخصيص مبادلة أسعار فائدة واحدة كتحوط لتعرض التدفق النقدي لمخاطر أسعار الفائدة الناتجة من عدة عمليات إعادة استثمار للتدفقات النقدية الواردة أو عمليات إعادة تسعير للأصول ذات سعر الفائدة المتغير والتي تحصل عبر عمر المبادلة تستند إلى الفقرة ٧٦ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ كما هي مفسرة في الإجابة على السؤال ١٧.١. والمتعلق بالتحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر.

التحوط لمخاطر متماثلة في محفظة

إن المقررة على تحديد العملية المتوقعة الجاري التحوط لها كجزء من تعرض التدفقات النقدية لمخاطر أسعار الفائدة لجزء من مدة الاستثمار الذي ينتج دفعات الفائدة دون أن يحدد التصنيف العمر المتوقع للأداة وما إذا كانت تحظى فائدة ثابتة أم متغيرة تلك المقررة مؤسسة في الإجابة على السؤال ٢.٦. والمسألة (١)، والتي تنص على أن البنود في المحفظة ليس من الضروري أن تكون لها نفس التعرض الإجمالي للمخاطر شريطة أن تشترك في نفس المخاطر التي من أجلها يتم تصنيف البنود على أنها متحوط لها.

إنهاء التحوطات

إن الفترة على إلغاء تصنيف العملية المتوقعة (مخاطر التدفق النقدي لإستثمار أو إعادة تسعير تحصل بعد تاريخ إعادة تسعير (مبادلة) كبنود متحوط له قد عالجتها الفقرة رقم ١٠١ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ المتعلقة بإنهاء التحوطات. فبينما إن جزءاً من العملية المتوقعة لا يعود متحوطاً له فإن مبادلة أسعار الفائدة لا يتم إلغاؤها وتظل كأداة تحوط للعمليات المتبقية في السلسلة التي لم تحصل بعد. على سبيل المثال، نفترض أن مبادلة أسعار فائدة بقي من مدتها سنة واحدة وخصصت للتحوط أساساً من ثلاث عمليات ربع سنوية لإعادة استثمار التدفقات الناتجة. فإن إعادة الاستثمار التالية للتدفقات النقدية تحصل بعد ٣ شهور، وعند إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة بعد ثلاثة شهور بسعر الفائدة المتغير السائد حينئذ فإن الجزء الثابت والجزء المتغير في مبادلة أسعار الفائدة يصبحان معروفين ولا يوفران حماية تحوطية للشهور الثلاثة التالية. فإذا لم تحصل العملية المتوقعة التالية إلا بعد ثلاثة أشهر وعشرة أيام فإن فترة الأيام العشرة المتبقية بعد إعادة تسعير مبادلة أسعار الفائدة لا تكون مشمولة بالتحوط.

و.٤.٦ محاسبة التحوط : الفالض أو العجز في عقد أسعار صرف مستقبلية

عقد صرف أجل مخصص كأداة تحوط على سبيل المثال، في علاقة تحوط لإستثمار صافي في منشأة أجنبية. هل يسمح بإطفاء الخصم أو العلاوة لعقد الصرف الأجل في الأرباح أو الخسائر الصافية عبر مدة العقد ؟

كلا. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يمكن إطفاء العلاوة أو الخصم الخاص بعقد صرف أجل. والمشتقات تقلس دائما بالقيمة العادلة في الميزانية. وإن أي ربح أو خسارة نتيجة لتغير القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل يدخلان دائما في الأرباح أو الخسائر الصافية ما لم يتم تخصيص عقد الصرف الأجل وكان فاعلا كأداة تحوط في تحوط تكفي نقدي أو كتحوط لإستثمار صافي في منشأة أجنبية، حيث يدخل الجزء الفاعل من الربح أو الخسارة في حقوق الملكية. وفي تلك الحالة، فإن المبالغ التي تدخل في حقوق الملكية يتم نقلها إلى الأرباح أو الخسائر الصافية عندما تتحقق التغيرات النقدية المتحوط لها أو عند التخلص من الإستثمار الصافي حسبما يكون مناسباً. وبموجب الفقرة ٧٤ (ب) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن عنصر الفائدة (القيمة الزمنية) للقيمة العادلة للعقد الأجل يمكن إستيعابها من علاقة التحوط المخصصة. وفي تلك الحالة، فإن التغيرات في جزء عنصر الفائدة من القيمة العادلة لعقد الصرف الأجل تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية.

و.٥.٦ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٢١- تحوط القيمة العادلة للأصل مقيمة بالتكلفة

إذا تم لتحوط للبيع المستقبلي لسفينة مسجلة بالتكلفة التاريخية وذلك ضد مخاطر العملة من خلال افتراض عملة أجنبية، فهل يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ إعادة قياس السفينة بما يعكس التغيرات في أسعار الصرف رغم أن أساس القياس الأصل هو التكلفة التاريخية ؟

كلا. ففي تحوط القيمة العادلة يعاد قياس البند المتحوط له. وعلى كل حال، لا يمكن أن يصنف افتراض العملة الأجنبية على أنه تحوط للقيمة العادلة للسفينة لأن السفينة لا تتضمن أي مخاطرة عملة أجنبية يمكن قياسها بشكل منفصل. فإذا توفرت شروط محاسبة التحوط الوفردة في الفقرة ٨٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ فإن قرض العملة الأجنبية يمكن تصنيفه كتحوط تكفي نقدية للبيع المتوقع وبذلك العملة الأجنبية. وليس هناك إعادة قياس للبند المتحوط له في تحوط التكفي النقدي.

لإيضاح ذلك: شركة شحن في النمارك لها شركة تابعة في الولايات المتحدة ولها نفس العملة (الكرونة الدنماركية). وتستعمل شركة الشحن أسلوب المعالجة الفعلية الواردة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لقياس سفنها بالتكلفة التاريخية مطروحا منها الاستهلاك في بياناتها المالية الموحدة. وبموجب الفقرة ٢٣(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٢١ فإن السفن تسجل بالكرونة الدنماركية باستعمال سعر الصرف التاريخي، ومن أجل التحوط كليا أو جزئيا لمخاطر أسعار الصرف المحتملة عند التخلص من السفن بيعا بالدولار ، فإن شركة الشحن في المعتاد تقوم بتمويل مشترياتها من السفن بقرض بالدولار .

في هذه الحالة، يمكن تخصيص الافتراض بالدولار (أو جزء منه) كتحوط تكفي نقدي للبيع المتوقع للسفينة التي تم تمويلها بالافتراض شريطة أن يكون البيع محتملا جدا كأن يكون على سبيل المثال، متوقفا حصوله في المستقبل القوري، ومبلغ عقد البيع المخصص على أنه متحوط له يساوي مبلغ القرض بالعملة الأجنبية المخصص كأداة تحوط. وبالنسبة للأرباح والخسائر الناتجة عن عقد القرض والتي تقرر أنها تشكل تحوطا فاعلا للبيع المتوقع فيسترف بها مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية حسب الفقرة ٩٥ (أ) من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

القسم ي: أخرى

١٠. الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة

المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ يقضي بأن يكون القياس بالقيمة العادلة للأصول المالية المصنفة على إنها متوفرة للبيع (AFS) والأصول والإلتزامات المالية المصنفة على إنها للمتاجرة. وما لم يكن الأصل أو الإلتزام المالي مخصص كأداة تحوط تنفق نقدي، فإن التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المتداولة تدخل في الأرباح أو الخسائر الصافية، والتغيرات في القيمة العادلة للأصول المتوفرة للبيع تدخل إما في الأرباح أو الخسائر الصافية أو في حقوق الملكية تبعاً لمياسة (AFS). فما هي الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بمبالغ تغيرات القيمة العادلة خلال الفترة التي يغطيها التقرير ؟

إن الفقرة ٩٤ (ح) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ تتطلب الإفصاح عن البنود الهامة للإيرادات، والتنفقات والأرباح والخسائر سواء دخلت في الأرباح أو الخسائر أو في حقوق الملكية، وهذا الإفصاح يشمل بنوداً هامة من الإيرادات، والتنفقات والأرباح والخسائر ناتجة عن إعادة قياس القيمة العادلة، لذلك يوضح المشروع عن التغيرات الهامة في القيم العادلة مع التمييز بين التغيرات التي أدخلت في الأرباح أو الخسائر الصافية والتغيرات التي أدخلت في حقوق الملكية. كما يعطي تحليلاً للتغيرات التي تنطبق بما يلي:

(أ) الأصول المتوفرة للبيع؛

(ب) الأصول والإلتزامات المتداولة عند القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ و

(ج) أدوات التحوط.

معيار المحاسبي الدولي ٣٩ لا يطلب ولا يمنع الإفصاح عن مكونات التغير في القيمة العادلة بالطريقة التي تصنف بها البنود للأغراض الداخلية. على سبيل المثال، يمكن لبنك أن يختار الإفصاح بشكل منفصل عن التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي يصنفها المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ على إنها للمتاجرة ولكن البنك يصنفها كجزء من نشاطات إدارة المخاطر خارج محفظة التداول.

إضافة إلى ذلك، يقضي معيار المحاسبة ٣٩، ٩٤ (هـ) الإفصاح عن القيم المسجلة للأصول المالية والإلتزامات المالية التي: (أ) تم تصنيفها على أنها محتفظ بها للتداول، (ب) كانت، عند الإعراف الأولي، معينة من قبل المنشأة على أنها أصول مالية أو إلتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال حامل الربح أو الخسارة (يعني ذلك، أنها ليست أدوات مالية مصنفة على أنها محتفظ بها للتداول).

٢٠. معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٧- محاسبة التحوط: بيان التنفقات النقدية

كيف يتم تصنيف التنفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط في يبلات التنفق النقدي ؟

إن التنفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يتم تصنيفها كتشكلات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية مبنية على التنفقات النقدية الناتجة من البند المتحوط له. ورغم أن المصطلحات في المعيار المحاسبي الدولي ٧ لم يتم تحديثها لتتسجم مع المعيار المحاسبي الدولي ٣٩، فإن التنفقات النقدية الناتجة من أدوات التحوط يجب تصنيفها في بيان التنفق النقدي بما يتفق مع تصنيف هذه الأدوات كأدوات تحوط بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩.

جدول التوافق

يظهر هذا الجدول كيفية التوافق بين محتويات النسخة المستتبلة من إرشادات التطبيق الصادرة عن لجنة إرشادات التطبيق الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المرفقة له. وتم دمج الأستلة والإجابات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وربما تم تعديل الإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المرفقة له لتعكس التعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية على معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

وباستثناء المشار إليه، تعود جميع المراجع على والإرشادات حول تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الأستلة و الأجوبة المستتبلة	المراجع الحالية	الأستلة و الأجوبة المستتبلة	المراجع الحالية	الأستلة و الأجوبة المستتبلة	المراجع الحالية
١ ١	المعيار ٢٠٣٩ (و)	لا يوجد	١٥-١٠	٢٢-٤	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٣٣
٢-١	المعيار ٢٠٣٩ (و)	المعيار ٣٩ تطبيقات ١٧	١٦-١٠	٢٣-٥	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٣٠ (هـ)
١-٣-١	المعيار ٢٠٣٩ (د)	المعيار ٣٩ تطبيقات ١٧	١٧-١٠	٢٣-٦	المعيار ١٠، ٣٩
٣-١-ب	المعيار ٢٠٣٩ (د)	ب-٧	١٨-١٠	٢٣ ٧	المعيار ١٠، ٣٩
٤-١	لا يوجد	المعيار ٣٩ تطبيقات ٩	١٩-١٠	٢٣ ٨	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٢٩
١-٥-١	المعيار ٢٠٣٩ (و)	لا يوجد	٢٠-١٠	٢٣ ٩	٤ (ج)
٥-١-ب	المعيار ٢٠٣٩ (و)	ب-١١	٢١-١٠	٢٣-١٠	المعيار ٣٩، ١٠، ١٢
٦-١	المعيار ٢٠٣٩ (ج)	لا يوجد	١-١١	٢٣-١١	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٣٠ (ز)
٨-١	ب-١	المعيار ٣٩ تطبيقات ٢	١-١٣	٢٣-١٢	٥ (ج)
١٠-١	ب-٢	ب-٨	٢-١٣	٢٥-١	٦ (ج)
١٠-٢	ب-٣	١ (أ)	١-١٤	٢٥ ٢	٧ (ج)
١٠-٣	المعيار ٣٩ تطبيقات ١١	المعيار ٦، ٣٩	٢-١٤	٢٥ ٣	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٣٣ (ح)
١٠-٤ (أ)	ب-٤	٢ (أ)	٣-١٤	٢٥ ٤	٨ (ج)
١٠-٤ (أ)	ب-٥	٩ (ب)	٤-١٤	٢٥-٥	٩ (ج)
١٠-٥	المعيار ٣٩ تطبيقات ١٠	١٠ (ب)	٢-١٥	٢٥-٦	لا يوجد
١٠-٦	المعيار ٣٩ تطبيقات ٩	٢٨ (ب)	١-١٦	٢٥ ٧	١٠ (ج)
١٠-٧	ب-٢٣	٢٩ (ب)	٢-١٦	٢٥-٨	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٣٣ (ب)
١٠-٨	ب-٦	٣٠ (ب)	٣-١٦	٢٧-١	ب-٣٣
١٠-٩	ب-١٢	٣١ (ب)	٤-١٦	٢٧-٢	١، ١ (د)
١٠-١٠	المعيار ٣٩ تطبيقات ١١	المعيار ٣٩ تطبيقات ١٥	١-١٨	٣٠-١	لا يوجد
١١-١٠ (أ)	لا يوجد	المعيار ٣٩ تطبيقات ١٥	٢-١٨	٣٠-٢	المعيار ٣٩ تطبيقات إرشادية ٥٤
١١-١٠ (أ)	ب-٢٢	١ (ج)	١-٢٢	٣٤-١	٢، ٢ (د)
١٢-١٠	ب-٢٧	٢ (ج)	٢-٢٢		
١٣-١٠	ب-٢٤	المعيار ٣٩ تطبيقات ٢٨، ٣١، ٣٢	١-٢٣		
١٤ ١٠	ب-٢٥	٣ (ج)	٢ ٢٣		

الأسئلة و الأجوبة المستنبطة	المراجع الحالية
٢-٣٥	لا يوجد
٣-٣٥	المعيار ٣٩، ١٨ تطبيقات ٣٧
٤-٣٥	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥٠
٥-٣٥	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (هـ)
١-٣٦	المعيار ٣٩ تطبيقات ٤٩
١-٣٧	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (ز)
١-٣٨	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (د)
٢-٣٨	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (ط)
٣-٣٨	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (١-ج)
٤-٣٨	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (و)
٥-٣٨	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (ع)
١-٤١	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥١ (و-ج)
١-٤٧	المعيار ٣٩ تطبيقات ٢٨، ٢٧
٢-٤٧	المعيار ٣٩، ٢٨، ٢٧ تطبيقات ٥٢ المعيار
١-٥٠	١٦، ٣٩ (١)، المعيار ٣٩ تطبيقات ٢٤، المعيار ٣٩ تطبيقات ٤٥
١-٥٧	المعيار ٣٩ تطبيقات ٦٠
٢-٥٧	المعيار ٣٩ تطبيقات ٥٨
٣-٥٧	المعيار ٣٩ تطبيقات ٦١
١-٦٢	المعيار ٣٩ تطبيقات ٦٢
١-٦٦-١	٥١، ١
٢-٦٦	المعيار ٣٩، ٤٣
١-٧٠	المعيار ٣٩ تطبيقات ٨١
٢-٧٠	١١ (ج)
٣-٧٠	

الأسئلة و الأجوبة المستنبطة	المراجع الحالية
١-٧٢	ب. ٢٦
١-٧٦	المعيار ٣٩ تطبيقات ٦
١-٧٨	١. ٥٠
١-٨٠	١٣ (ب)
٢-٨٠	١٤ (ب)
١-٨٢	المعيار ٩، ٣٩
٢-٨٢	المعيار ٩، ٣٩
٢-٨٢	المعيار ٩، ٣٩
٤-٨٢	١٩ (ب)
٥-٨٢	٢٠ (ب)
٦-٨٢	٢١ (ب)
٧-٨٢	١٥ (ب)
٨-٨٢	المعيار ٣٩ تطبيقات ٢٢ (أ)
١-٨٦	١٦ (ب)
٢-٨٦	١٧ (ب)
١-٨٧	١٨ (ب)
١-٩٣	المعيار ٣٩ تطبيقات ٤٧
١-٩٩	٢، ١. ٥٠
١-١٠٠	٢، ٢. ٥٠
١-١٠٣	المعيار ٣٩، ٥٥ (ب)
٢-١٠٣	٣، ١. ٥٠
١-١٠٦	المعيار ٥٧، ٣٩
٢-١٠٦	٣، ٢. ٥٧
١-١٠٧	لا يوجد
٢-١٠٧	المعيار ٥٠، ٣٩
٢-١٠٩	٤، ١. ٥٠
١-١١٠	٢، ٤. ٥٠
١-١١١	٣، ٤. ٥٠
٢-١١١	٤، ٤. ٥٠
٣-١١١	٥، ٤. ٥٠
٤-١١١	٦، ٤. ٥٠

الأسئلة و الأجوبة المستنبطة	المراجع الحالية
١-١١٢	٤، ٧. ٥٠
٢-١١٢	المعيار
١-١١٣	٣٩ تطبيقات ٦٤
٢-١١٣	المعيار ٣٩ تطبيقات ٨٤
٢-١١٣	٤، ٨. ٥٠
٣-١١٣	لا يوجد
١-١١٥	لا يوجد
١-١١٧	المعيار ٦١، ٣٩
٢-١١٧	٤، ٩. ٥٠
٣-١١٧	٤، ١٠. ٥٠
١-١١٨	لا يوجد
١-١٢١	١، ٦. ٥٠
٢-١٢١	٢، ٦. ٥٠
١-١٢٢	المعيار ٧٧، ٣٩
٢-١٢٢	١، ١. ٥٠
٣-١٢٢	٢، ١. ٥٠
١-١٢٤	١، ٣. ٥٠
١-١٢٧	٢، ٢١. ٥٠
٥-١٢٧	٢، ١. ٥٠
٦-١٢٨	المعيار ٧٩، ٣٩
١-١٢٨	٢، ١٢. ٥٠
٢-١٢٨	٢، ١٧. ٥٠
٣-١٢٨	المعيار ٨١، ٣٩
٤-١٢٨	٢، ١٩. ٥٠
١-١٣١	١، ١٢. ٥٠
٢-١٣١	٢، ١٨. ٥٠
٣-١٣١	١، ١٣. ٥٠
١-١٣٢	٢، ٢٠. ٥٠
١-١٣٤	١، ٤. ٥٠

معيار لمحاسبة الدولي ٣٩

المرجع الحالية	الأسئلة و الأجوبة المستبلة	المرجع الحالية	الأسئلة و الأجوبة المستبلة	المرجع الحالية	الأسئلة و الأجوبة المستبلة
معيار ١٠١، ٣٩ (ج)	١٦٣-١	٤، ٢ ج	٣-١٤٢	١، ٥ ج	١-١٣٤ (أ)
٦، ٤ ج	١٦٤-١	٣، ٨ ج	٤-١٤٢	١، ٦ ج	١٣٤-١ (ب)
١ (ز)	١٧٠-١	٤، ٣ ج	٥-١٤٢	٢، ١٤ ج	١٣٤-٢
لا يوجد	١٧٠-٢	٣، ٩ ج	٦-١٤٢	٢، ١٥ ج	١٣٤-٣
معيار التقرير ١ تنفيذ ٥٩	١٧٢-١	٣، ١١ ج	٧-١٤٢	٢، ١٦ ج	١٣٤-٤
معيار التقرير ١ تنفيذ ٦٠ (ب)	١٧٢-٢	١، ٨ ج	٨-١٤٢	٢، ١٣ ج	١٣٧-١
معيار التقرير ١ تنفيذ ٥٩	١٧٢-٣	١، ٩ ج	١-١٤٤	٢، ٢ ج	١٣٧-٢
معيار التقرير ١ تنفيذ ٢٧، ٢٧، ١ (أ)	١٧٢-٤	١، ١٠ ج	٢-١٤٤	٢، ٣ ج	١٣٧-٣
معيار التقرير ١، ٢٩	١٧٢-٥	١، ١١ ج	٣-١٤٤	٢، ٤ ج	١٣٧-٤
معيار التقرير ١، ٣٠	١٧٢-٦	٤، ٤ ج	١-١٤٥	٢، ٥ ج	١٣٧-٥
معيار التقرير ١ تنفيذ ٥٦ (أ)	١٧٢-٧	٤، ٥ ج	١-١٤٦	٢، ٦ ج	١٣٧-٦
معيار التقرير ١، ٦٠	١٧٢-٨	٤، ٦ ج	٢-١٤٦	٣، ١ ج	١٣٧-٧
معيار التقرير ١، ٣٠ (ضمني)	١٧٢-٩	٤، ٧ ج	٣-١٤٦	٣، ٢ ج	١٣٧-٨
معيار التقرير ١ تنفيذ ٥٨ (ضمني)	١٧٢-١٠	٢، ٨ ج	١-١٤٧	٣، ٣ ج	١٣٧-٩
١-أخرى (ز)		معيار ٨٩، ٣٩ (أ)	١-١٤٩	٣، ٤ ج	١٣٧ ١٠
٢-أخرى لا يوجد		معيار ٩٢، ٣٩	١-١٥٣	٣، ٥ ج	١٣٧-١١
٣-أخرى (د)		٥، ٢ ج	١-١٥٧	٣، ٦ ج	١٣٧-١٢
٤-أخرى (هـ)		٥، ٣ ج	١-١٥٨	معيار ٨٠، ٣٩	١٣٧-١٣
٥-أخرى (و)		٥، ٤ ج	٢-١٥٨	لا يوجد	١٣٧-١٤
٦-أخرى (ز)		٥، ٥ ج	٣-١٥٨	١، ١٤ ج	١٣٧-١٥
٧، ١، ٢، ٣ ج	ملاحق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الإرشادات التنفيذية	٥، ٦ ج	٤-١٥٨	٢، ٧ ج	١٣٧-١٦
		لا يوجد	٥-١٥٨	٣، ٧ ج	١٤٢-١
			١-١٦٠	٤، ١ ج	١٤٢-٢

مجلس المحاسبة الدولي ٤٠

الاستثمارات العقارية

تتضمن هذه النسخة التعديلات المنشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤ .

المحتويات

القرارات
مقدمة ١ - مقدمة ١٨

المقدمة

معايير المحاسبة الدولية ٤٠ الإستثمارات العقارية

١	الهدف
٤ - ٢	النطاق
١٥ - ٥	تعريفات
١٩ - ١٦	الإعتراف
٢٩ - ٢٠	القياس عند الإعتراف
٥٥ - ٣٠	القياس بعد الإعتراف
٣٢ - ٣٠ (ج)	السياسات المحاسبية
٥٦ - ٣٣	نموذج القيمة العادلة
٥٥ - ٥٣	عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية
٥٦	نموذج للتكلفة
٦٥ - ٥٧	التحويلات
٧٣ - ٦٦	الإستبعادات
٧٩ - ٧٤	الإفصاح
٧٥ - ٧٤	نموذج القيمة العادلة ونموذج للتكلفة
٧٨ - ٧٦	نموذج القيمة العادلة
٧٩	نموذج التكلفة
٨٤ - ٨٠	أحكام إنتقالية
٨٢ - ٨٠	نموذج القيمة العادلة
٨٤ - ٨٣	نموذج التكلفة
٨٥	تاريخ النفاذ
٨٦	سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (في علم ٢٠٠٠)
	مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠
	أساس إستنتاج مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في علم ٢٠٠٣)
	أساس إستنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية على المعيار ٤٠ (كما هو معدل في علم ٢٠٠٠)
	جدول التوافق

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ "الاستثمارات العقارية" مبين في الفقرة ١-٨٦. تتناول جميع الفقرات في التأثير ولكنها تأخذ شكل المعايير الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ في سياق الهدف منه مُقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "المبيعات للمحاسبة، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد للواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يحل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الممتلكات الاستثمارية" (المصدر عام ٢٠٠٠) وينبغي تطبيقه للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويفضل التطبيق المبكر.

أسباب تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠

مقدمة ٢ وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي ٤٠ المنقح هذا كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تنفيذ هذا المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثارت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين المهنيين وغيرهم من الجهات المهتمة. وتمثلت أهداف المشروع في تقليل أو إلغاء اللدبال والنصوص غير اللازمة والالتفاضات الواردة في المعايير والنظر في بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى.

مقدمة ٣ بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠، كان هدف المجلس الرئيسي هو إجراء تنقيح محدود للسماح لحصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي بأن توصف على أنها استثمارات عقارية بموجب شروط محددة. وتشمل تلك الشروط المتطلبات التي تقتضي بأن تستوفي الممتلكات خلافاً لذلك تعريف الاستثمارات العقارية، وأنه يجب على المستأجر محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وقياس أصل الإيجار الناتج باستخدام نموذج للقيمة العادلة. ولم يتم المجلس بإعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الاستثمارات العقارية المشمول في معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

التغييرات الرئيسية

مقدمة ٤ فيما يلي التغييرات الرئيسية عن النسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

مقدمة ٥ يمكن تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها استثمارات عقارية شريطة:

- (أ) أن يتحقق باقي تعريف الاستثمارات العقارية؛
- (ب) أن تتم محاسبة عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنه عقد إيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"؛ و
- (ج) أن يستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المحدد في هذا المعيار للأصل المعترف به.

مقدمة ٦ يتوفر بديل التصنيف المذكور في الفقرة "مقدمة ٥" على أساس كل ممتلكات على حدة. ولكن، ولأن المعيار يقتضي عموماً محاسبة جميع الاستثمارات العقارية بشكل منسجم باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فإنه ما أن يتم اختيار هذا البديل لولحدة من هذه الممتلكات، سيتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها استثمارات عقارية بشكل منسجم على أساس القيمة العادلة.

مقدمة ٧ يقتضي المعيار من المنشأة أن تنصح عما يلي:

- (أ) ما إذا تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة؛ و
- (ب) إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا يتم، وفي أي ظروف يتم، تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أنها استثمارات عقارية.

مقدمة ٨ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه للاستثمارات العقارية بشكل جوهري لفرض البيانات المالية، فإنه لا بد من المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المشمول في البيانات المالية.

مقدمة ٩ يوضح المعيار أنه إذا كانت حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار مصنفة على أنها إستثمارات عقارية، فإن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليست الممتلكات ذات الصلة.

مقدمة ١٠ إن المعلومات المقارنة مطلوبة لجميع الإصاحات.

مقدمة ١١ تم دمج بعض التغييرات الهامة في المعيار نتيجة للتدليلات التي قام بها المجلس على معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" كجزء من مشروع التصديقات:

(أ) لتحديد التكاليف المشمولة في تكلفة الإستثمارات العقارية ومتى ينبغي إلغاء الإعراف بالبند للمستبدلة؛

(ب) تحديد متى يكون لمعاملات التبادل (أي المعاملات التي يتم فيها شراء الإستثمارات العقارية مقابل أصول غير نقدية، بشكل كامل أو جزئي) جوهر تجاري وكيف يتم محاسبة هذه المعاملات، سواء كان لها جوهر تجاري أم لم يكن؛ و

(ج) تحديد محاسبة التعويض من الأطراف الثالثة الإستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التخلي عنها.

ملخص بالمعيار الذي يقتضيه المعيار

مقدمة ١٢ يسمح المعيار للمنشآت بأن تختار إما:

(أ) نموذج القيمة العادلة، وبموجبه يتم قياس الإستثمارات العقارية، بعد القياس الأولي، بالقيمة العادلة مع الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) نموذج التكلفة. ونموذج التكلفة محدد في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ويقتضي قياس الإستثمارات العقارية بعد القياس الأولي بالتكلفة المستهلكة (مطروحا منها أي خسائر انخفاض قيمة متركمة). وتقوم المنشأة التي تختار نموذج التكلفة بالإفصاح عن القيمة العادلة لإستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٣ لا يتوفر الاختيار بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة للمستاجر الذي يقوم بمحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي اختار تصنيفها ومحاسبتها على أنها إستثمارات عقارية. ويقتضي المعيار أن يتم قياس هذه الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

مقدمة ١٤ يختلف نموذج القيمة العادلة عن نموذج إعادة التقييم المسموح به لبعض الأصول غير المالية. وبموجب نموذج إعادة التقييم، يتم الإعراف بالزيادات في المبلغ المسجل إلى ما فوق القياس المبني على أساس التكلفة على أنها فائض إعادة تقييم. وعلى كل حال، وبموجب نموذج القيمة العادلة، يتم الإعراف بجميع التغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

مقدمة ١٥ يقتضي المعيار من المنشأة أن تطبق للنموذج الذي اختارته على جميع إستثماراتها العقارية. لكن لا يعني هذا أن جميع عقود الإيجار التشغيلية المرغوبة ينبغي تصنيفها على أنها إستثماراتها العقارية.

مقدمة ١٦ من الممكن في الحالات الإستثنائية، عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة، أن يكون هناك دليل واضح على أنه عندما تشتري المنشأة أو لا الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة لأول مرة إستثمارات عقارية بعد إتمام البناء أو التطوير، أو بعد التغير في الاستخدام) أن

يكون من الممكن تحديد قيمتها العادلة بشكل موثوق على أساس مستمر. وفي مثل هذه الحالات، يقتضي المعيار أن تقيس المنشأة الاستثمارات العقارية باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التصرف الاستثمارات العقارية. ويُفترض أن القيمة المتبقية للاستثمارات العقارية تساوي صفر.

مقدمة ١٧ إن التغيير من نموذج إلى آخر يحدث فقط إذا نتج عن التغيير عرضاً أكثر ملائمة. وينص المعيار أنه من غير المرجح أن يكون هذا هو الحال بالنسبة لتغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة.

مقدمة ١٨ يعتمد معيار المحاسبة الدولي ٤٠ على معيار المحاسبة الدولي ١٧ بالنسبة لمتطلبات تصنيف عقود الإيجار، ومحاسبة عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية وبعض الإفصاحات المتعلقة بالاستثمارات العقارية المؤجرة. وعندما يتم تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو أنها إستثمارات عقارية، فإن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ يتجاوز معيار المحاسبة الدولي ١٧ في أنه يقتضي أن تتم محاسبة عقد الإيجار كما لو أنه عقد إيجار تمويلي. وتطبق الفقرات ١٤-١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ على تصنيف عقود إيجار الأراضي والمباني. وتحدد الفقرة ١٨، بشكل خالص، متى يكون من غير الضروري قياس عنصرَي الأراضي والمباني لعقود الإيجار هذه بشكل منفصل.

معيار المحاسبة الدولي ٤٠

الاستثمارات العقارية

الهدف

١ إلى هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

النطاق

٢ يجب تطبيق هذا المعيار في الاعتراف والقياس والإفصاح للاستثمارات العقارية.

٣ من بين أشياء أخرى يتعامل هذا المعيار مع القياس في البيانات المالية للمستأجر للاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي والقياس في البيانات المالية للمؤجر للاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، لا يتعامل هذا المعيار مع الأمور المغطاة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" والتي تتضمن:

- (أ) تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية؛
- (ب) الاعتراف بالاندخل من عقود الإيجار المكتسبة من الاستثمارات العقارية (انظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات")؛
- (ج) القياس في البيانات المالية للمستأجر للممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي؛
- (د) القياس في البيانات المالية للمؤجر للممتلكات المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي؛
- (هـ) المحاسبة عن عمليات عقود إيجار البيع وإعادة الإستئجار؛ و
- (و) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

٤ لا ينطبق هذا المعيار على :

- (أ) الأصول البيولوجية المعنية بالأرض والمتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر أيضاً معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة")؛ و
- (ب) حقوق المعادن والإكتشاف لاستخراج المعادن، والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

تعريفات

٥ تستخدم المصطلحات التالية في المعيار وفق المعاني المحددة لها.

القيمة المرحلة هي المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية الصومية.

التكلفة هي المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض الآخر المعطى للحصول على الأصل في وقت الإمتلاك أو الإنشاء، أو عندما يكون ملائماً، المبلغ الذي يعزى للأصل عند الإفصاح الأولي بما يتفق مع المتطلبات المحددة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مثال توضيحي، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "النفق على أساس الأسهم".

القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سدك الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

الاستثمارات العقارية هي الممتلكات (أرض أو مبنى - أو جزءاً من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستاجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس من :

- (أ) الاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية؛ أو
- (ب) البيع في السوق العادي للعمل.

الممتلكات المشغولة من المالك هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل المالك أو من قبل المستاجر بموجب عقد إيجار تمويلي) للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

٦ يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستاجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحايلتها كممتلكات استثمارية إذا، فقط إذا، استوفت الممتلكات خلافاً لذلك تعريف الممتلكات الاستثمارية وتستخدم المستاجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات ٣٣-٥٥ للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كل ملكية على حدة. وما أن يتم اختيار بديل التصنيف هذا لحصة الممتلكات هذه المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي، تتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها ممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعندما يتم اختيار بديل التصنيف هذا ويتم تضمين الحصة المصنفة كذلك في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان ٧٤ - ٧٨.

٧ يحتفظ بالاستثمارات العقارية لاكتساب إيرادات إيجارية أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما، وبالتالي فإن الاستثمارات العقارية تولد تكلفات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع وهذا هو الذي يميز الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك، إن إنتاج أو توريد السلع والخدمات (أو استخدام الممتلكات لأغراض الإدارة) يولد تكلفات نقدية لا تمزا بالتحديد للممتلكات ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" على الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

٨ ما يلي أمثلة على الاستثمارات العقارية :

- (أ) أرض محتفظ بها لارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل.
- (ب) أرض محتفظ بها حالياً لهدف مستقبلي غير محدد. (إذا لم يحدد المشروع الهدف فإنه يستخدم الأرض أما كممتلكات مشغولة من قبل المالك أو لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل وتعتبر الأرض محتفظاً بها للارتفاع في قيمتها الرأسمالية).
- (ج) مبنى مملوك من المشروع معد للتقرير (أو محتفظ به من قبل مشروع معد للتقرير بموجب عقد إيجار تمويلي) وتم إستجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.
- (د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

٩ فيما يلي هي أمثلة على البنود التي ليست إستثمارات عقارية وبالتالي تقع خارج نطاق هذا المعيار :

- (أ) ممتلكات محتفظ بها لبيعها في السياق العادي للعمل أو في عملية الإنشاء أو لتطوير لمثل ذلك (انظر معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون")، ومثل ذلك الممتلكات التي تم الحصول عليها حصرياً بنية استبعادها اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها نتيجة عن الأطراف الأخرى (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١١ " عقود الإنشاء ").

(ج) الممتلكات المشغولة من المالك (أنظر معيار المحاسبة الدولي ١٦) متضمناً (من بين أشياء أخرى) الممتلكات المحتفظ بها للإستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المحتفظ بها لتطويرها مستقبلياً واستخدامها لاحقاً كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المشغولة من قبل الموظفين (سواء دفع الموظفين أم لم يدفعوا الإيجار بمصر الموقوف) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر إستيعابها.

(د) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على تلك الممتلكات إلى أن يتم الإنتهاء من الإنشاء أو التطوير وفي ذلك الوقت تصبح إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار. ومهما يكن فإن هذا المعيار ينطبق على الإستثمارات العقارية القائمة حالياً التي تم إعادة تطويرها للإستخدام المستقبلي المستمر كإستثمارات عقارية (أنظر الفقرة ٥٨).

(هـ) الممتلكات التي تم تأجيرها لمنشأة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

١٠ تتضمن بعض الممتلكات جزءاً منها محتفظ به لاكتساب إيرادات إيجاريه أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية وجزءاً آخر محتفظ به للإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية. إذا كان بالإمكان بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة بموجب عقد إيجار تمويلي)، فإن المشروع يحاسب عن هذه الأجزاء بشكل منفصل. إذا لم يكن بالإمكان بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل فإن الممتلكات هي إستثمارات عقارية فقط إذا كان جزءاً ليس هاما محتفظ به في الإستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

١١ في حالات معينة يقوم المشروع بتقديم خدمات مساعدة إضافية لشاغلي الممتلكات المحتفظ بها من قبل المشروع. يعامل المشروع تلك الممتلكات كإستثمارات عقارية إذا كانت الخدمات هي عنصر غير هام نسبياً من الترتيب ككل. ومثال على ذلك هو عندما يقوم مالك مبني مكاتب بتقديم خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذي يشغلون المبنى.

١٢ في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة عنصر أكثر أهمية ومثال على ذلك، إذا كان المشروع يمتلك ويدير فندقاً حيث أن الخدمات المقدمة للزلاء هي عنصر مهم من الترتيبات ككل وبالتالي فإن الفندق المدار من قبل المالك هو ممتلكات مشغولة من قبل المالك وليس إستثمارات عقارية.

١٣ قد يكون من الصعب تحديد فيما إذا كانت الخدمات المساعدة الإضافية مهمة كثيراً حيث لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية. فطبي سبيل المثال يقوم مالك الفندق في بعض الأحيان بتحويل مسؤوليات معينة لأطراف أخرى بموجب ترتيبات عقد تكون شروط مثل تلك الترتيبات التعاقدية مختلفة بشكل واسع. وفي أحد نهايتي هذه السلسلة فإن وضع المالك من الممكن في الجوهر أن يكون مستمراً غير فعال وفي النهاية الأخرى لهذه السلسلة فإنه يمكن أن يكون المالك قد استغلب من الخارج من يقوم بالوظائف اليومية بينما لحفظ بالتعرض للهام للتغيرات في التكتفقات النقدية المولدة من تشغيل الفندق.

١٤ إن الحكم الشخصي مطلوب لتحديد ما إذا كانت الممتلكات تتأهل كإستثمارات عقارية. على المشروع أن يطور الأسس بحيث تمكنه من ممارسة الحكم الشخصي بشكل متساو وفقاً لتعريف الإستثمارات العقارية والإرشاد ذا العلاقة في الفقرات من ٧ إلى ١٣. تتطلب الفقرة ٧٥ (ج) من المشروع أن يوضح عن الأسس عندما يكون التصنيف صعباً.

١٥ في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل الشركة الأم أو شركة تابعة له. وعليه لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين وذلك لأن الممتلكات هي مشغولة من قبل المالك من وجهة نظر المجموعة ككل. ومهما يكن فإنه من وجهة نظر المشروع المنفرد والذي يملكها فإن الممتلكات تعتبر إستثمارات عقارية إذا كانت تحقق التعريف في الفقرة ٥ وبالتالي فإن المؤجر يعامل الممتلكات كإستثمارات عقارية في البيانات المالية المنفردة.

الإعتراف

١٦ يجب الاعتراف بالإستثمارات العقارية كأصل عندما فقط عندما :

- (أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالإستثمارات العقارية إلى المشروع؛ و
- (ب) يمكن قياس تكلفة الإستثمارات العقارية بموثوقية.

١٧ تقوم المنشأة بموجب مبدأ الإعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف إستثماراتها العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكيدها. وتشمل هذه التكاليف على التكاليف التي يتم تكيدها مبدئياً لشراء الإستثمارات العقارية والتكاليف التي يتم تكيدها لاحقاً من أجل الإضافة للممتلكات، أو استبدال جزء منها لو خدمتها.

١٨ بموجب مبدأ الإعتراف في الفقرة ١٦، لا تعترف المنشأة بتكاليف الترخيم اليومية للممتلكات في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية. وبدلاً من ذلك، يتم الإعتراف بهذه التكاليف في حساب الربح أو الخسارة كما يتم تكيدها. إن تكاليف الخدمة اليومية هي عبارة بشكل رئيسي عن تكاليف العمل والبنود القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الثانوية. وغالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه يتعلق بـ"عمليات إصلاح وصيانة" الممتلكات.

١٩ يمكن أن يكون قد تم شراء أجزاء من الإستثمارات العقارية من خلال الاستبدال. على سبيل المثال، يمكن أن تكون الجدران الداخلية بديلاً للجدران الأصلية. وبموجب مبدأ الإعتراف، تُعترف المنشأة بتكلفة استبدال جزء من الإستثمارات العقارية القائمة في المبلغ المسجل للإستثمارات العقارية في الوقت الذي يتم فيه تكبد تلك التكلفة إذا تم تلبية معايير الإعتراف. ويتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم استبدالها وفقاً لأحكام إلغاء الإعتراف في هذا المعيار.

القياس عند الإعتراف

٢٠ يجب قياس الإستثمارات العقارية مبدئياً بتكلفتها ويتوجب تضمين تكاليف الصلبة في القياس المبني.

٢١ تتألف تكلفة الإستثمارات العقارية التي تم شراؤها من سعر شراؤها وأية مصاريف مباشرة من الممكن نسبها للأصل. تتضمن المصاريف المباشرة التي يمكن نسبتها على سبيل المثال الأتعاب المهنية الخاصة بالخدمات القانونية وضرائب تحويل الممتلكات وتكاليف العملية الأخرى.

٢٢ إن تكلفة الإستثمارات العقارية التي تم إنشاءها ذاتياً هي تكلفتها عند تاريخ انتهاء الإنشاء أو التطوير. وحتى ذلك التاريخ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦. وفي ذلك التاريخ تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار (انظر الفقرات ٥٧ (أ) و ٦٥ (أندام).

٢٣ لا تتم زيادة تكلفة الاستثمارات العقارية بـ:

- (أ) بتكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكات في حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة)،
- (ب) وخسائر الإفتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق الاستثمارات العقارية للمستوى المخطط له من الإشغال، أو
- (ج) أو المبالغ غير العادية من المواد المبذدة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

٢٤ إذا تم تأجيل تسديد الاستثمارات العقارية، فإن تكلفتها هي معادل السعر النقدي ويتم الاعتراف بالفرق ما بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات كمصرف فائدة على مدى فترة الإئتمان.

٢٥ تكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار والمصنفة على أنها استثمارات عقارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، أي أنه يتم الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحالية لأقل دفعات الإيجار - أيهما أقل. ويتم الاعتراف بمبلغ مكافئ على أنه التزام وفقاً لنفس تلك الفقرة.

٢٦ تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتم شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم استثنائها من الإلتزام. إذا تم تصنيف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنها استثمارات عقارية، فإن البند الذي تتم محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات ٣٣-٥٢ الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضاً بتحديد القيمة العادلة عندما تُستخدم تلك القيمة على أنها تكلفة لأغراض الاعتراف الأولي.

٢٧ يمكن شراء واحدة أو أكثر من الاستثمارات العقارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي إلى عملية مبادلة أصل غير نقدي واحد مقابل آخر ولكنه ينطبق أيضاً على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. ويتم قياس تكلفة مثل هذه الاستثمارات للعقارية بالقيمة العادلة ما لم (أ) تنقصر معاملة التبادل للجوهر التجاري، أو (ب) ما لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بشكل موثوق. ويتم قياس الأصل المشتري بهذه الطريقة حتى لو لم تستطع المنشأة مباشرة أن تلغي الاعتراف بالأصل المتنازل عنه. وإذا لم يتم قياس الأصل المشتري بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

٢٨ تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري من خلال دراسة للحد الذي يتوقع فيه تغير تكلفتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة. ويكون لمعاملات التبادل جوهرًا تجاريًا إذا:

- (أ) كان شكل التدفقات النقدية للأصل المستلم (المخاطر والتوقيت والمبلغ) يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المنقول، أو
- (ب) تغيرت القيمة الخالصة بالمنشاء لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة نتيجة للتبادل، و

(ج) كان الفرق بين (أ) أو (ب) كبيراً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالمنشأة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التفاضل التنفيذية قبل الضريبة. ويمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر المنشأة للقيام بحسابات مفصلة.

٢٩ تكون القيمة العادلة للأصل التي لا توجد لها معاملات سوق مقارنة قليلة للقياس بشكل موثوق إذا (أ) كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة ليس كبيراً لذلك الأصل، (ب) أو إذا كان من الممكن على نحو معقول تقييم واستخدام احتمالات التقديرات المختلفة ضمن المدى في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندئذٍ تُستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل كبير.

القياس بعد الاعتراف

السياسات المحاسبية

٣٠ مع الاستثناء الممنون في الفقرة ٣٢ و٣٤، على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٢-٣٥ أو نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ كسياسة محاسبية له ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع ممتلكاته الاستثمارية.

٣١ يبين معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" إن التغير الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتم فقط إذا كان التغير سوف ينتج عنه عرضاً أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات، في البيانات المالية للمشروع. أنه من غير المحتمل الشديد أن ينتج عن التغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضاً أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات في البيانات المالية للمشروع.

٣٢ يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، لهدف القياس (نموذج القيمة العادلة) أو الإقصاء (نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوباً منه، أن يحدد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية على أساس التقييم من قبل مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الاستثمارات العقارية التي يتم تقييمها.

١٣٢ يمكن للمنشأة:

- (أ) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية التي تدعم الإئتمانات التي تنفع عقداً مرتبطاً مباشرة بالقيمة العادلة، أو العوائد من، الأصول المحددة بما في ذلك تلك الاستثمارات العقارية؛ و
- (ب) أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى، بغض النظر عن الاختيار في البند (أ).

٣٢ ب تدير بعض شركات التأمين والمنشآت الأخرى صندوق ممتلكات داخلي يُصدر وحدات إسمية، بحيث يحتفظ المستثمرون ببعض الوحدات في عقود ميرمة وتحتفظ المنشأة بالبعض الآخر. ولا تسمح الفقرة "١٣٢" للمنشأة بأن تقيس الممتلكات المحتفظ بها من قبل الصندوق بشكل جزئي بالتكلفة وبشكل جزئي بالقيمة العادلة.

٣٢ إذا اختارت المنشأة نماذج مختلفة للفئتين المذكورتين في الفقرة ٣٢، يتم الاعتراف ببيع الاستثمارات العقارية بين مجموعات الأصول التي يتم قياسها باستخدام نماذج مختلفة بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغير التراكمي للقيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. وبعبارة أخرى، إذا تم بيع استثمار عقاري من مجموعة معينة يستخدم فيها نموذج القيمة العادلة إلى مجموعة يستخدم فيها نموذج التكلفة، تصبح القيمة العادلة للممتلكات في تاريخ البيع هي قيمتها الإقرضية.

نموذج القيمة العادلة

٣٣ عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كحقوق استثمارية بعد الاعتراف المبني، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع ممتلكاته الاستثمارية بالقيمة العادلة لها ما عدا في الحالات الاستثنائية الموصوفة في الفقرة ٥٣.

٣٤ بموجب الفقرة ٦، والفقرة ٣٠ ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة يجب أن يطبق.

٣٥ يتوجب تضمين المكسب أو الخسارة النقية عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.

٣٦ القيمة العادلة للاستثمارات العقارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية بحتة (انظر الفقرة ٥). تستثنى القيمة العادلة تحديداً تقرير السعر التقدير المستخدم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل بشروط شاذة وعمليات بيع، وإعادة استئجار، والإعتراف بالخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

٣٧ يحدد المشروع القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن يتكبدها المشروع في البيع أو استبعاد آخر.

٣٨ يجب أن تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ الميزانية العمومية.

٣٩ إن القيمة العادلة هي محددة بوقت في تاريخ معين. وذلك لأن الأسواق وأحوال السوق من الممكن أن تتغير وبالتالي فإن القيمة المقدرة من الممكن أن تكون غير صحيحة أو غير ملائمة في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً للتبادل المتزامن وإنهاء التعاقد بدون أية تغيرات في السعر والتي من الممكن أن تتم في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة إذا كان التبادل وإنهاء التعاقد ليس متزامناً.

٤٠ تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، من بين أشياء أخرى، دخل الإيجار لعقود إيجار جارية وافتراضات معقولة ومعززة تعمل وجهة نظر السوق بخصوص ماذا تتوقع الأطراف المطلعة والراغبة من دخل الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الظروف الحالية للسوق. وتعكس أيضاً، على أساس مثابه، أي تكلفات نقدية صادرة (إذا في ذلك دفعات الإيجار والتكلفات الصادرة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص الممتلكات. وتعكس بعض تلك التكلفات الصادرة في الالتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتكلفات الصادرة التي لا يتم الاعتراف بها في البيانات المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال الدفعات الدورية مثل الإيجارات المشروطة).

٤١ تحدد الفقرة ٢٥ أساس الاعتراف الأولي بتكلفة حصة معينة في الممتلكات المؤجرة. وتتضمن الفقرة ٢٣ بأن يتم إعادة قياس الحصص في الممتلكات المؤجرة، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد

الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، ينبغي أن تكون القيمة العادلة لحصة معينة في الممتلكات المؤجرة عند الإنتماء بالشراء، مطروحا منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالإلتزامات المعترف بها)، تساوي صفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا يتم الاعتراف، ولأغراض محاسبية، بالأصل المؤجر والإلتزام بالقيمة العادلة أو للقيمة الحالية لدفعات الإيجار الأقل، وفقا للفترة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. لذلك، فإن إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقا للفترة ٢٥ إلى القيمة العادلة وفقا للفترة ٣٣ إلى أي خسارة أو ربح أولي، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ويمكن أن يحدث هذا عندما يتم اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الاعتراف الأولي.

٤٢ يشير تعريف القيمة العادلة إلى "طراف راغبة ومطلعة". وفي هذا السياق فإن "المطلعة" تعني أن كل من المشتري الراغب والباعع الراغب قد ألبخوا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات الاستثمارات العقارية واستخدماتها الفعلية والمحتملة وحالة السوق بتاريخ الميزانية العمومية. يتم تشجيع المشتري الراغب، ولكن لا يتم إجباره، على الشراء. ولا يكون هذا المشتري متحمسا ولا مصمما على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشتري المفترض سعرا أعلى من السعر الذي يقضيه السوق الذي يشمل مشتريين وبعائين مطلعين وراغبين.

٤٣ البائع الراغب ليس هو المفرط في الرغبة وليس بالناجح مجبرا، مهينا للبيع بأي سعر وليس مهينا لرفض البيع رغبة في سعر لا يعتبر معقولا في السوق الحالية. إن البائع الراغب هو محفز على بيع الاستثمارات العقارية بشروط أفضل سعر ممكن الحصول عليه في السوق المقترح بعد تسويق مناسب ليا ما سيكون عليه السعر. إن الظروف الحقيقية لملك الاستثمارات العقارية الحقيقية ليس جزءا من هذا الاعتبار وذلك لأن البائع الراغب هو مالك مفترض (على سبيل المثال البائع الراغب لا يأخذ في الحساب اعتبارات الضريبة الخاصة للمالك الحقيقي للاستثمارات العقارية).

٤٤ يشير تعريف القيمة العادلة لعملية تجارية بحتة. إن العملية التجارية البحتة هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل من أسعار العمليات لا تصف السوق. يفترض أن تكون العملية بين أطراف لا علاقة بينها كل منهم يتصرف باستقلالية.

٤٥ إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدد الأسعار الجارية في سوق نشيط لممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقد إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. بأخذ المشروع الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقد الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.

٤٦ في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة من النوع الموصوف في الفقرة ٤٥، فإن المشروع يأخذ في الاعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن.

(أ) الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع (أو خضعة لعقد إيجار أو عقود أخرى مختلفة) محللة لتعكس هذه الاختلافات؛

(ب) الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطا، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و

(ج) توقعت لتنفذات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حالياً أو عقود أخرى (إنما كان ممكناً) وبالدليل الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التكد في المبالغ والتوقيت لتلك التنفذات النقدية.

٤٧ في بعض الحالات، فإن مختلف المصادر المدرجة في الفقرة السابقة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للإستثمارات العقارية. على المشروع أن يدرس أسباب هذه الاختلافات حتى يتوصل لتقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

٤٨ في حالات استثنائية، هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع على إستثمارات عقارية لأول مرة (أو عندما تصبح الممتلكات لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) إن يكون التبين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبير جداً وإحتمالات مختلف النتائج صعبة التقييم، وبالتالي فإن صلاحية التقدير المنفرد للقيمة العادلة قد أصبح ملغى. وهذا يشير إلى أنه سوف لن تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد للممتلكات على أسس مستمرة (انظر الفقرة ٥٣).

٤٩ تختلف القيمة العادلة عن قيمة الإستخدام فكما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول"، فإن القيمة العادلة تعكس معرفة وتقديرات المشاركين في السوق وأيضاً العوامل ذات العلاقة بالمشاركين في السوق بشكل عام. وفي المقابل، تعكس قيمة الإستخدام معرفة المشروع وتقديره وأيضاً العوامل المحددة للمشروع والتي يمكن أن تكون محددة للمشروع وهي ليست قابلة للتطبيق على المشاريع بشكل عام. فعلى سبيل المثال إن القيمة العادلة لا تعكس لياً من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تتوفر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من البائعين أو المشترين:

(أ) القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة من الممتلكات في مواقع مختلفة؛

(ب) للتدابير ما بين الإستثمارات العقارية والأصول الأخرى؛

(ج) الحقوق القانونية أو التغيرات القانونية التي هي محددة فقط بالمالك الحالي؛ و

(د) للفوائد الضريبية أو الأعباء الضريبية التي هي محددة في المالك الحالي.

٥٠ في تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، فإن على المشروع أن يتجنب الد المكرر للأصول أو الإلتزامات التي تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية كأصول أو إلتزامات منفصلة فعلي سبيل المثال :

(أ) المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف غالباً ما تكون جزءاً أساسياً من المبني ويتم تضمينها بشكل عام في الإستثمارات العقارية، مفضلاً عن الإعتراف بها على نحو منفصل كممتلكات ومصانع ومعدات.

(ب) إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجارية ذات علاقة بالمكتب المفروش. وعندما تم تضمين الأثاث في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، فإن المشروع لا يعترف بذلك الأثاث كأصل مستقل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية إيراد عقد الإيجار التشغيلي المنفوع مقدماً أو المستحق، حيث أن المشروع يعترف به كصل أو التزام منفصل.

(د) تمكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المشروط المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). وتبعاً لذلك، إذا كان التقويم الذي يتم الحصول عليه للممتلكات هو صافي جميع الدفعات المتوقعة، سيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام لإيجار معترف به للوصول إلى القيمة العادلة للإستثمارات العقارية لأغراض محاسبية.

٥١ لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.

٥٢ في بعض الحالات، يتوقع المشروع أن تكون القيمة الحالية لدفعاته ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية (خلافًا للدفعات المتعلقة بالالتزامات المالية المعترف بها) سوف تزيد عن القيمة الحالية للمنتجات النقدية ذات العلاقة. على المشروع أن يستخدم معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المنقصات، الالتزامات والأصول المحتملة لتحديد ما إذا كان على المشروع الاعتراف بالتزام وكيف سيقيم المشروع بقياس ذلك الالتزام.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٣ هناك افتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الإستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنه في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع لأول مرة على الإستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القلقة حالياً لأول مرة إستثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الإستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، ولفظ، عندما تكون الصلوات السوقية المرافقة ليست متكررة الحدوث ولا تتوفر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، اعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المشروع أن يقيس تلك الإستثمارات العقارية باستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ١٦. يتوجب لفرص القيمة المتبقية للإستثمارات العقارية لتكون صفراً ويجب على المشروع الإستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الإستثمارات العقارية.

٥٤ في الحالات الإستثنائية عندما يجبر المشروع، والسبب المبين في الفترة السابقة، على قياس الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وهو يقيس جميع الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة. في هذه الحالة، ومع ذلك تستطيع المنشأة استخدام نموذج التكلفة للإستثمارات العقارية، فإن على المنشأة أن تستمر في قياس باقي ممتلكاتها الإستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.

٥٥ إذا كانت المنشأة في السابق قد قاست الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، فإن على المشروع الإستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى أن يتم استبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السوق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح الصلوات السوقية المرافقة لكل تكرار أو تصبح أسعار السوق الفورية لكل توفراً.

نموذج التكلفة

٥٦ بعد الإعراف المبني، فإنه يتوجب على المشروع الذي اختار نموذج التكلفة أن يقيس جميع ممتلكاته الاستثمارية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦: متطلبات ذلك النموذج، عدا عن تلك التي تلبي معيار تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة". ويتم قياس الممتلكات الاستثمارية التي تلبي معيار تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتم تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥.

التحويلات

٥٧ إن التحويلات من أو إلى الاستثمارات العقارية يجب أن تتم عندما وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الاستخدام المثلل عليه بـ:

- (أ) بدأ الأشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من الاستثمارات العقارية إلى الممتلكات المشغولة من قبل المالك؛
- (ب) بدأ التطوير بنية البيع وذلك للتحويل من الاستثمارات العقارية إلى المخزون؛
- (ج) انتهاء الأشغال من قبل المالك وذلك للتحويل من ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى استثمار عقارية؛
- (د) بدأ عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك للتحويل من المخزون إلى الاستثمارات العقارية؛ أو
- (هـ) انتهاء الإنشاء أو التطوير للتحويل من الممتلكات تحت الإنشاء أو التطوير (مخاطة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦) إلى الاستثمارات العقارية.

٥٨ تتطلب الفقرة ٥٧ (ب) أن يقوم المشروع بتحويل الممتلكات من الاستثمارات العقارية إلى المخزون عندما، وفقط عندما يكون هناك تغيراً في الاستخدام، والمثلل عليه يبدأ التطوير بنية البيع. وذلك عندما يقرر المشروع استبعاد ممتلكاته استثمارية بدون تطوير فعلي المشروع أن يستمر في معاملة الممتلكات كاستثمارات عقارية إلى أن يتم إلغاء الإعراف بها (استبعادها من الميزانية العمومية) ولا يتم معاملتها على أنها مخزون وعلى نحو مشابه إذا بدأ المشروع في إعادة تطوير استثمارات عقارية قائمة حالياً للاستخدام التشغيلي المستمر كاستثمارات عقارية فلها تبقى استثمارات عقارية ولا يتم إعادة تصنيفها إلى ممتلكات مشغولة من المالك خلال إعادة التطوير.

٥٩ تعالج الفقرات ٦٠-٦٥ مسائل القياس والإعراف التي تنطبق عندما يستخدم المشروع نموذج القيمة العادلة للاستثمارات العقارية. فعند استخدام المشروع لنموذج التكلفة، فإن التحويلات ما بين الاستثمارات العقارية، والممتلكات المشغولة من قبل المالك والمخزون لا تغير من القيمة المرحلة للممتلكات المحولة ولا تغير من التكلفة لتلك الممتلكات لأهداف القياس والإصباح.

٦٠ فيما يتعلق بالتحويلات من الاستثمارات العقارية المرحلة بالقيمة العادلة إلى الممتلكات المشغولة من المالك أو إلى المخزون فإن تكلفة الممتلكات، للمحاسب عنها لاحقاً بموجب معيار المحاسبة الدولية ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢، يتوجب أن تكون قيمتها العادلة كما بتاريخ التغير في الاستخدام.

٦١ إذا أصبحت ممتلكات مشغولة من المالك إستثمارات عقارية وسوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإنه يتوجب على المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى تاريخ التغير في الإستخدام. يتوجب أن يعمل المشروع أي فرق في ذلك التاريخ ما بين القيمة المرحلة للممتلكات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٦٢ حتى التاريخ الذي تصبح فيه الممتلكات المشغولة من المالك إستثمارات عقارية مرحلة بالقيمة العادلة، فإن المشروع يستمر في استهلاك الممتلكات والإعتراف بأي خسائر قد حدثت في انخفاض القيمة العادلة، المنشأة تتعامل مع أي اختلافات بالتاريخ بين القيمة المرحلة للممتلكات بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقيمتها العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. وبكلمات أخرى.

(أ) أي انخفاض ناتج في القيمة المرحلة للممتلكات يعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة، إلا أنه، إلى حد المبلغ الذي تم تضمينه في فائض إعادة التقييم لتلك الممتلكات فإن الانخفاض يقيّد على ذلك الفائض من إعادة التقييم؛

(ب) أي زيادة ناتجة في القيمة المرحلة تتأجل كما يلي:

(١) إلى الحد الذي تعكس فيه الزيادة خسارة سابقة في انخفاض القيمة فإنه يعترف بالزيادة في صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن المبلغ المعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة لا يجب أن يزيد عن المبلغ اللازم لاستعادة القيمة المرحلة إلى القيمة المرحلة التي كانت ستحدد لو (صافية بعد طرح الإستهلاك) لم يتم الإعتراف بخسارة من انخفاض القيمة.

(٢) أي جزء متبقى من الزيادة يتم قيده مباشرة بإضافته إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. وعند الاستبعاد اللاحق للإستثمارات العقارية، يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية إلى الأرباح المحتفظ بها، ولا يتم إجراء التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتفظ بها من خلال قائمة الدخل.

٦٣ بخصوص التحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

٦٤ إن معالجة التحويلات من المخزون إلى الإستثمارات العقارية والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة متماثلة مع مبيعات المخزون.

٦٥ عندما ينتهي المشروع من إنشاء أو تطوير إستثمارات عقارية أُنشئت ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة، فإن أي فرق ما بين القيمة العادلة للممتلكات كما في ذلك التاريخ والقيمة المرحلة السابقة يتوجب الإعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

الإستبعادات

٦٦ يتوجب إلغاء الإعتراف الإستثمارات العقارية (حقها من الميزانية العمومية) عند استبعادها أو عندما تسحب الإستثمارات العقارية بشكل دائم من الإستخدام ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها.

٦٧ يمكن أن يحدث استبعاد الإستثمارات العقارية ببيعها أو بالدخول في عقد إيجار تمويلي. وفي تحديد تاريخ الاستبعاد للإستثمارات العقارية، فعلى المشروع أن يطبق المقياس في معيار المحاسبة الدولي

١٨ الاعتراف بالإيراد من بيع المخزون وأن يدرس الإرشاد ذا العلاقة في الملحق لمعيار المحاسبة الدولي ١٨. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على الاستبعاد من خلال الدخول في عقد إيجار تحويلي أو عقد بيع وإعادة استئجار.

٦٨ إذا اعترفت المنشأة، وفقاً لمبدأ الاعتراف في الفقرة ١٦، بتكلفة استبدال جزء من الاستثمارات العقارية في المبلغ المسجل للأصل، فإنها تلغي الاعتراف بالمبلغ المسجل للجزء المستبدل. وبالنسبة للاستثمارات العقارية التي يتم محاسبتها باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء المستبدل هو الجزء الذي يتم استهلاكه بشكل منفصل. وإذا لم يكن من الممكن للمنشأة أن تحدد المبلغ المسجل للجزء المستبدل، يمكنها أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل وقت شرائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، يمكن أن تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية أن الجزء الذي ينبغي استبداله قد فقد قيمته. وفي حالات أخرى قد يكون من الصعب تحديد ما ينبغي تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم استبداله. وكبدل لتخفيض القيمة العادلة للجزء المستبدل، عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، يتم شمل تكلفة الاستبدال في المبلغ المسجل للأصل ومن ثم إعادة تقييم القيمة العادلة، كما هو مطلوب بالنسبة للإضافات التي لا تنطوي على استبدال.

٦٩ يتوجب تحديد المكسب أو الخسارة التي تنشأ من إنهاء خدمة أو استبعاد الاستثمارات العقارية بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الاعتراف به للدخل أو مصروف في قائمة الدخل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ - خلافاً لذلك في البيع وإعادة الاستئجار).

٧٠ إن العوض القابل للإستلام من استبعاد الاستثمارات العقارية يتم الاعتراف به مبدئياً بالقيمة العادلة، وعلى الخصوص، إذا تم تأجيل دفع قيمة الاستثمارات العقارية فإنه يتم الاعتراف بالعوض المستلم مبدئياً بالسعر المعادل النقدي. يتم الاعتراف بالفرق ما بين المبلغ الاسمي للعوض ومبلغ السعر المعادل النقدي كإيراد وفائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ على أسس زمنية تناسبية تأخذ في الحسبان الحاصل المالي المفعول من المبلغ القابل للتبضع.

٧١ يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو معيار المحاسبة الدولية الأخرى كما هو ملائم على أي إنترلم يحتفظ به المشروع بعد استبعاد الاستثمارات العقارية.

٧٢ يتم الاعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للاستثمارات العقارية التي تخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

٧٣ إن انخفاض قيمة الاستثمارات العقارية أو الخسائر فيها والمطلوبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول الاستبدال عبارة عن أحداث اقتصادية منفصلة وتتم محاسبتها بشكل منفصل كما يلي:

- (أ) يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الاستثمارات العقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
- (ب) يتم وفقاً للقرارات ٦٦-٧١ من هذا المعيار الاعتراف بعمليات التكهين أو لتصريف بالاستثمارات العقارية؛
- (ج) يتم الاعتراف بالتعويض من أطراف ثالثة للاستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح مستحقاً للتبضع؛ و

(د) يتم وفقاً للقررات ٢٠-٢٩ من هذا المعيار تحديد تكلفة الأصول التي يتم استردادها أو شرائها أو إنشائها كبنود مستبدلة.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤ الإفصاحات المدرجة أدناه تنطبق بالإضافة إلى تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧: فإن مالك الاستثمارات العقارية يظهر لفصاحات الموزع عن عقود الإيجار التشغيلية. فإن المشروع الذي يحتفظ بالاستثمارات العقارية بموجب عقد إيجار تمويلي يظهر الإفصاحات الخاصة بالمستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاحات الموزع حول أية عقود إيجار تشغيلية منحها المشروع.

٧٥ يتوجب على المشروع أن يوضح عن :

- (أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.
- (ب) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أي ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للاستثمارات العقارية.
- (ج) إذا كان التصنيف صعباً (انظر الفقرة ١٤) الأساس المطور من قبل المشروع للتفريق ما بين الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السوق العادي للصل.
- (د) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، متضمناً ما إذا تم تعزيز تحديد القيمة العادلة بدلائل سوق أو معتمداً إلى حد كبير على العوامل الأخرى (والتي على المشروع الإفصاح عنها) بسبب طبيعة الممتلكات وعدم توفر معلومات سوق موثوقة.
- (هـ) إلى أي مدى اعتمدت القيمة العادلة للاستثمارات العقارية (كما تم قياسها والإفصاح عنها في البيانات المالية) على التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات مهنية ذات علاقة معترف بها والذي لديه خبرة حديثة في موقع ونوع الاستثمارات العقارية التي تم تقييمها وإذا لم يكن قد تم مثل ذلك للتقييم فبأنه يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- (و) المبلغ المخصص عنها الربح أو الخسارة:

- (١) الدخل الإيجاري من الاستثمارات العقارية؛
- (٢) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمنة الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمارات العقارية التي ولدت الدخل الإيجاري خلال الفترة؛ و
- (٣) مصاريف التشغيل المباشرة (متضمنة الإصلاح والصيانة) الناشئة عن الاستثمارات العقارية التي لم تولد دخل إيجاري خلال الفترة؛ و
- (٤) تغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في حساب الربح أو الخسارة عند بيع الاستثمارات العقارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة (انظر الفقرة ٣٢ ج).

(ز) وجود تغييرات ومبالغها على تسهيل الإستثمارات العقارية أو تسديد الدخل ومتحصلات الإستيعاد.

(ح) الإلتزامات التعاقدية المالية لشراء أو إنشاء أو لتطوير الإستثمارات العقارية أو لإصلاح أو لصيانة أو الإضافات عليها.

نموذج القيمة العادلة

٧٦ بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج القيمة العادلة في الفقرات ٣٣-٥٥ أيضا الإفصاح عن تسوية المبلغ للمرحل الإستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيّنا ما يلي.

- (أ) الإضافات، مفصّحا بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الإضافات الناتجة عن رأسمالية المصاريف اللاحقة؛
- (ب) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال إدماج أعمال؛
- (ج) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو أنها منضمة إلى مجموعة الإستيعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستيعادات أخرى.
- (د) صافي المكسب أو الخسارة من تعديلات القيمة العادلة؛
- (هـ) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعمليتي عرض مختلفة، ولسي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة؛
- (و) التحويّلات من وإلى المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛ و
- (ز) الحركات الأخرى.

٧٧ عندما يتم تعديل التقييم الذي يتم الحصول عليه الإستثمارات العقارية بشكل كبير لغرض البيانات المالية، مثلا لتجنب المحاسبة المزدوجة للأصول أو الإلتزامات التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو منكور في الفقرة ٥٠، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي يتم الحصول عليه والتقييم المعدل المشمول في البيانات المالية، مبيّنة بشكل منفصل المبلغ الإجمالي لأي التزامات إيجار معترف بها تم إعادة إضافتها، وأي تعديلات هامة أخرى.

٧٨ في حالات إستثنائية كما ورد في الفقرة ٥٣، عندما يقوم المشروع بقياس الإستثمارات العقارية مستخدما نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإن التسوية المطلوبة من قبل الفقرة ٧٦ يتوجب أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بتلك الإستثمارات العقارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة بالإستثمارات العقارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

- (أ) وصف الإستثمارات العقارية ؛
- (ب) توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية ؛
- (ج) إذا كان ممكنا، مدى التقلّبات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛ و

(د) عند استبعاد الاستثمارات العقارية غير المرحلة بالقيمة العادلة :

- (١) حقيقة أن المشروع قد استبعد إستثمارات عقارية لم تكن مرحلة بالقيمة العادلة؛
- (٢) القيمة للمرحلة لتلك الإستثمارات العقارية في وقت البيع؛ و
- (٣) مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به.

نموذج للتكلفة

٧٩ بالإضافة إلى الإصاح المطلوب بالفقرة ٧٥، يتوجب على المشروع الذي يطبق نموذج التكلفة في الفقرة ٥٦ أن يفصح أيضاً عن:

- (أ) طريقة الإستهلاك المستخدمة؛
- (ب) الأعمار الإنتاجية أو نسب الإستهلاك المستخدمة؛
- (ج) المبلغ المرحل الإجمالي والإستهلاك المتركم (مجمعا مع الخصم المتركم من انخفاض القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛
- (د) تسوية القيمة المرحلة للإستثمارات العقارية في بداية ونهاية الفترة مبيناً التالي:
 - (١) الإضافات، يفصح عنها بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الشراء وتلك الناتجة عن المصاريف اللاحقة المعترف بها كأصل؛
 - (٢) الإضافات الناتجة عن الشراء من خلال ضم أصل؛
 - (٣) الأصول المصنفة على أنها متوفرة للبيع أو أنها منضمة الى مجموعة الإستبعاد ومصنفة على أنها متوفرة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وإستبعادات أخرى.
 - (٤) الإستهلاك ؛
 - (٥) مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف به، ومبلغ الخصم من انخفاض القيمة المعكوس خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦؛
 - (٦) صافي فروقات التبادل الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعلتي عرض مختلفة، وفي الترجمة لمشروع أجنبي في عملة العرض في تقرير المنشأة.
 - (٧) التحويلات إلى ومن المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك ؛
 - (٨) الحركات الأخرى ؛ و

(هـ) وفي الحالات الإستثنائية المشروحة في الفقرة ٥٣ عندما لا يكون بمقتور المشروع تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بموثوقية فإنه يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

- (١) وصف للإستثمارات العقارية؛

- (٢) توضيحاً لماذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و
(٣) إذا كان ذلك ممكناً مدى التقديرات التي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنها القيمة العادلة.

أحكام انتقالية

نموذج القيمة العادلة

٨٠ على المنشأة التي قامت بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعام ٢٠٠٠) مسبقاً والمختارة لأول مرة لتصنيف وحساب بعض أو كل من الاستثمارات العقارية المؤهلة للإختيار بموجب بموجب عمليات التلجيز كمتكلكات يتوجب على المشروع التقرير عن أثر تطبيق هذا المعيار بتاريخ سريته للأرباح المحتفظ بها في الفترة التي تم تطبيق المعيار فيها لأول مرة وبالإضافة إلى ذلك :

(أ) إذا كان المشروع قد أفصح للعلامة سابقاً (في البيانات المالية أو خلافاً لذلك) عن القيمة العادلة لمتكلكاته الاستثمارية في فترات سابقة (محددة على أساس تلبي تعريف القيمة العادلة في الفقرة ٥ والإرشاد في الفقرات ٣٦-٥٢)، فإن المشروع يشجع عليها ولكن غير مطلوب منه، أن:

(١) تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها للفترات السابقة المعروضة والتي أظهرت فيها القيمة العادلة للعلامة؛ و

(٢) إعادة عرض المعلومات المقارنة لتلك الفترات؛ و

(ب) إذا لم يتم المشروع سابقاً بالإفصاح للعلامة عن المعلومات المشروحة في (أ) فإنه يتوجب على المشروع عدم إعادة عرض المعلومات المقارنة وعليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٨١ يتطلب هذا المعيار معالجة مختلفة عن تلك المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ٨. يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ إعادة عرض المعلومات المقارنة لإعادة عرضها إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

٨٢ عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة، يتضمن تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتفظ بها إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم تخص الاستثمارات العقارية.

نموذج التكلفة

٨٣ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ على أي تغيير في السياسات المحاسبية التي تحدث عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة ويختار استخدام نموذج التكلفة. يتضمن تأثير التغيير في السياسات المحاسبية إعادة تصنيف أية مبالغ محتفظ بها في فائض إعادة التقييم للإستثمارات العقارية.

٨٤ يتم تطبيق المتطلبات في الفقرات ٢٧ - ٢٩ المنطقة بالقياس الأولي الإستثمارات العقارية التي يتم شراؤها في معاملة تبادل الأصول بأثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية فقط.

تاريخ التنفيذ

٨٥ على المنشأة تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٠٥. ويشجع على التطبيق المبكر. إذا قلمت المنشأة بتطبيق هذا المعيار على الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ يتوجب الإيضاح عن تلك الحقيقة.

سحب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (عام ٢٠٠٠)

٨٦ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ " الإستثمارات العقارية " (الصادر في ٢٠٠٠).

مصادقة المجلس على معيار المحاسبة الدولي ٤٠

لقد تمت المصادقة على معيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ "الاستثمارات العقارية" بواسطة أربعة عشر عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المدير ديفيد تويدي	الرئيس
توماس إي جونز	نائب الرئيس
ماري إي بارث	
هانس-جورج برونس	
لطفوني شي كوب	
روبرت جارنيت	
جلبرت جيلارد	
جيمس جي ليسنزينج	
وارن ماكريجور	
بقرشيا لومالي	
هاري كي تشميد	
جون سميث	
جيو فري ويتينجتون	
تكتسومي يامادا	

أساس الإستنتاجات (كما هو منقح عام ٢٠٠٣)

يرافق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لكنه ليس جزءاً منه.

المقدمة

استنتاج ١ يلخص أساس الإستنتاجات هذا اعتبارات مجلس معايير المحاسبة الدولية في التوصل إلى استنتاجاته حول تنقيح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" في العام ٢٠٠٣. وقد أولى مختلف أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل دون غيرها.

استنتاج ٢ أعلن المجلس في تموز ٢٠٠١، كجزء من جدول أعماله المبدئي حول المشاريع الفنية، أنه سوف يقوم بتنفيذ مشروع لتحسين عدد من المعايير، بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي ٤٠. وتم تنفيذ المشروع في ضوء التساؤلات والانتقادات التي أثيرت حول المعايير من قبل منظمي أسواق الأوراق المالية والمحاسبين والمهنيين والأطراف المهمة الأخرى. وتمثلت أهداف مشروع التحسينات في تقليل أو إلغاء التداخل والنصوص غير اللازمة والنتائج الواردة في المعايير والتطرق إلى بعض قضايا المقاربة والقيام بتحسينات أخرى. وفي أيار ٢٠٠٢، نشر المجلس اقتراحاته في مسودة عرض بعنوان التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، مع تحديد موعد نهائي لاستلام الملاحظات في ١٦ أيلول ٢٠٠٢. ولقد استلم المجلس أكثر من ١٦٠ رسالة ملاحظات بشأن مسودة العرض.

استنتاج ٣ وبما أن نية المجلس لم تكن إعادة دراسة المنهج الأساسي لمحاسبة الإستثمارات العقارية الذي نصر عليه معيار المحاسبة الدولي ٤٠، فإن أساس الإستنتاجات هذا لا يناقش المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ التي لم يتم المجلس بإعادة دراستها. ويتبع أساس الإستنتاجات الخاص بلجنة معايير المحاسبة الدولية حول معيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) هذا الأسس.

النطاق

حصر الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي

استنتاج ٤ تقتضي الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" أن يتم تصنيف عقد إيجار الأرض ذات العمر الإقتصادي غير المحدد على أنه عقد إيجار تشغيلي، إلا إذا كان من المتوقع أن تنتقل الملكية إلى المستأجر بحلول نهاية مدة عقد الإيجار. وبدون أحكام معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كما تم تعديلها، يمنع تصنيف عقد الإيجار التشغيلي هذا للمستأجر من تصنيف حصته في الأصل المؤجر على أنها إستثمارات عقارية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠. ونتيجة لذلك، لا يمكن للمستأجر إعادة قياس حصته في الأصل المؤجر للقيمة العادلة والإعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. ولكن، في بعض البلدان، يتم الاحتفاظ بالحصص في الممتلكات (بما في ذلك الأرض) عموماً - أو بشكل حصري - بموجب عقود إيجار تشغيلية طويلة الأجل. ويختلف تأثير بعض عقود الإيجار هذه قليلاً عن شراء الممتلكات بشكل مباشر. ونتيجة لذلك، اعترض البعض على أنه ينبغي محاسبة عقود الإيجار هذه على أنها عقود إيجار تمويلية أو إستثمارات عقارية أو كليهما.

استنتاج ٥ قام المجلس بمناقشة الحلول المحتملة لهذه المسألة. ودرس على وجه الخصوص شطب الفقرة ١٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، بحيث يتم تصنيف عقد الإيجار طويل الأجل على أنه عقد إيجار تمويلي (وبالتالي يمكن وصفه على أنه إستثمارات عقارية) عندما تتحقق شروط تصنيف عقد الإيجار التمويلي في الفقرات ٤-١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧. إلا أن المجلس أشار إلى أن هذا أن يحل جميع الحالات التي يتم موجهتها في الممارسة. ويستمر تصنيف بعض الحصوص

المؤجرة المحفوظ بها للاستثمار على أنها عقود إيجار تشغيلية (مثلا عقود إيجار بليجارات مشروطة هامة) وبالتالي لا يمكن أن تكون إستثمارات عقارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠.

استنتاج ٦ قرر المجلس على ضوء ذلك أن ينص بشكل منفصل في الفقرة ٦ (بدلا من تعديل تعريف الاستثمارات العقارية في معيار المحاسبة الدولي ٤٠) بأنه يمكن أن توصف حصة المستأجر في الممتلكات التي تنشأ بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية. وقرر المجلس أن يحدد هذا التعديل بالمشات التي تستخدم نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، لأن الهدف من التعديل هو السماح باستخدام نموذج القيمة العادلة لحصص الممتلكات المشابهة المحفوظ بها بموجب عقود إيجار تشغيلية وتمويلية. وبعبارة أخرى، فإنه لا يسمح للمستأجر الذي يستخدم نموذج التكلفة للممتلكات بالإعتراف بعقود الإيجار التشغيلية على أنها أصول. وقرر المجلس أيضا بأن يجعل التغيير اختياري، أي أنه يسمح للمستأجر الذي يملك حصة ما في الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي، ولكن لا يُطلب منه، تصنيف حصة الممتلكات تلك على أنها إستثمارات عقارية (شرطية أن يتحقق باقي تعريف الإستثمارات العقارية). ولقد المجلس أن يبدل التصنيف هذا متوفر على أساس كل ممتلكات على حدة.

استنتاج ٧ عندما يتم محاسبة حصة المستأجر في الممتلكات المحفوظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية، قرر المجلس أن يتم محاسبة المبالغ المسجلة الأولية لتلك الحصة والالتزام المرتبط بها كما لو أن عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي. ويضع هذا القرار عقود الإيجار هذه في نفس وضع الإستثمارات العقارية المحفوظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلية وفقا للنسخة السابقة من معيار المحاسبة الدولي ٤٠.

استنتاج ٨ وقد أقر المجلس أثناء قيامه بذلك أن هذا ينتج عنه أسس قياس مختلفة لأصل عقد الإيجار والالتزام عقد الإيجار. وينطبق هذا أيضا على الإستثمارات العقارية المملوكة والدين الذي يمولها. وعلى كل حال، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، كما هو منفع عام ٢٠٠٣، يمكن أن تختار المنشأة قياس هذا الدين بالقيمة العادلة، ولكن لا يمكن قياس التزامات عقد الإيجار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧.

استنتاج ٩ درس المجلس تغيير نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولكنه استنتج أن هذا سيؤدي إلى مراجعة أساسية لمحاسبة عقود الإيجار، لا سيما فيما يتعلق بالإيجارات المشروطة. وقرر المجلس أن هذا كان خارج التنقيحات المحدودة على معيار المحاسبة الدولي ٤٠ من أجل تسهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة على بعض عقود الإيجار التشغيلية المصنفة على أنها إستثمارات عقارية. وأشار المجلس، على كل حال، إلى أنه رغم إعادة مناقشة هذا الموضوع في مشروع لاحق حول محاسبة عقود الإيجار، وأشار المجلس أيضا إلى أن هذه كانت وجهة نظر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة كما هي مبينة في أساس الإستنتاجات، في الفقرتين ٢٥ و ٢٦.

استنتاج ١٠ أخيرا، أشار المجلس إلى أن المنهجية المذكورة في الفقرتين ٤٠ و ٥٠ (د) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠، التي يتم بموجبها تعديل التقييم العادل للممتلكات الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع التزامات عقود الإيجار من خلال إعادة إضافة أي التزام يتم الإعتراف به لهذه الالتزامات، تُمكن المنشآت، عند الممارسة، من ضمان أن لا تتأثر صافي الأصول فيما يتعلق بالحصة المؤجرة باستخدام أسس قياس مختلفة.

١ إن هذه الفقرات في أساس لجنة معايير المحاسبة الدولية مبينة على أنها قد شُطبِت لأنها قد تكون مصللة عندما تُقرأ بمنزل من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (كما هو منفع عام ٢٠٠٣)، والذي يسمح بأن يتم تصنيف الالتزامات ضمن نطاقه وفق مؤشرات السوق، مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة في الفترة التي حصلت فيها التغييرات.

الإختبار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة

استنتاج ١١ ناقش المجلس أيضاً فكرة إلغاء الإختبار الموجود في معيار المحاسبة الدولي ٤٠ لمحاسبة الإستثمارات العقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

استنتاج ١٢ أشار المجلس إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد شملت الإختبار لمبیین رئيسيين. الأول هو منح المعدين والمستخدمين وقتاً لاكتساب الخبرة في استخدام نموذج القيمة العادلة. والسبب الثاني هو منح الدول ذات أسواق الممتلكات ومهن التقييم الأكل تطوراً وقتاً للتقدم. وقرر المجلس أن هذه الأحداث تحتاج المزيد من الوقت لكي تحصل (أصبح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ إلزامياً فقط للفترة التي تبدأ في ١ كانون الثاني ٢٠٠١ أو بعد ذلك لتاريخ). وأشار المجلس أيضاً إلى أن اقتضاء نموذج القيمة العادلة لا يحقق المقاربة مع المعاملة التي تقتضيها معظم هيئات وضع المعايير التابعة له. ولهذه الأسباب، قرر المجلس عدم إلغاء الإختبار كجزء من مشروع التصديقات، بل الإبقاء على الموضوع قيد المراجعة بقصد إعادة دراسة الخيار لاستخدام نموذج التكلفة في تاريخ لاحق.

استنتاج ١٣ لم يقر المجلس بإعادة دراسة معيار المحاسبة الدولي ٤٠ فيما يتعلق بالمحاسبة من قبل المؤجرين. ويقتضي تعريف الإستثمارات العقارية بأن يتم الاحتفاظ بهذه الممتلكات من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي. وكما هو مشار إليه أعلاه، وافق المجلس على السماح للمستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي، وفي ظروف محددة، بأن يكون أيضاً "مالكاً". ولكن المؤجر الذي يقدم الممتلكات للمستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي لا يمكن أن يكون "مالكاً". ويملك مثل هذا المؤجر ذمة مدينة لعقد الإيجار، وليس إستثمارات عقارية.

استنتاج ١٤ لم يقر المجلس بتغيير المتطلبات بالنسبة للمؤجر الذي يقوم بتأجير الممتلكات بموجب عقد الإيجار التشغيلي الذي يتم تصنيفه ومحاسبته من قبل المستأجر على أنه إستثمارات عقارية. وأقر المجلس أن هذا يعني أنه من الممكن أن يقوم الطرفان بالمحاسبة كما لو أنهما "يحتفظان" بحصص في الممتلكات. ويمكن أن يحصل هذا على مستويات مختلفة من المستأجرين الذي يصبحون مؤجرين بطريقة تتسجم مع تعريف الإستثمارات العقارية والخيار المقدم لعقد الإيجار التشغيلية. ولا يكون للمستأجرون الذين يستخدمون الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية قادرين على تصنيف تلك الممتلكات على أنها إستثمارات عقارية.

أساس الاستنتاج لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (لعم ٢٠٠٠)

المحتويات

الفقرات	
١ - ٤	الخلفية
٥ - ٦	الحاجة لمعيار منفصل
٧ - ٢٩	النطاق
٧	مشاريع الاستثمار العقارية
٨ - ٩	قطاعات التقارير للاستثمارات العقارية
١٠ - ١٥	عقود الإيجار التشغيلية الطويلة المدة
١٦ - ٢٠	الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء
٢١ - ٢٤	الممتلكات المشغولة من قبل مشروع آخر في نفس المجموعة
٢٥ - ٢٦	الإنترامات المتعلقة بالاستثمارات العقارية
٢٧ - ٢٩	المنح الحكومية
٣٠ - ٣٩	تعريف الاستثمارات العقارية
٤٠ - ٤٢	المصاريف اللاحقة
٤٣ - ٦٥	القياس اللاحق
٤٣ - ٥١	النموذج المحاسبي
٥٢ - ٥٤	إرشاد حول القيمة العادلة
٥٥ - ٥٦	التقييم المنقول
٥٧ - ٦٢	عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية
٦٣ - ٦٥	المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة
٦٦	لتحويلات
٦٧	ملخص لتعديلات على مسودة العرض E64

أساس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ (٢٠٠٠) الإستثمارات العقارية

يراقق أساس الإستنتاجات هذا معيار المحاسبة الدولي ٤٠، ولكنه ليس جزءاً منه. وقد تم إصداره من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة في عام ٢٠٠٠. وبعيداً عن حذف الفقرات ب ١٠- ب ١٥، وب ٢٥ وب ٢٦، لم يتم تنقيح هذا الأساس من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولم تعد تلك الفقرات ذات صلة وتم شطبها لتجنب مخاطرة احتمالية قراءتها خارج السياق. إضافة إلى ذلك، تم إضافة حواشي إلى النص حيث لم تعد الإشارات إلى المواد في المعايير الأخرى مسارية المفعول عقب تنقيح تلك المعايير. ينبغي الإشارة إلى أساس الإستنتاجات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إيجزتها في عام ٢٠٠٣.

الخلفية

١. أقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (المجلس) معيار المحاسبة الدولي ٢٥ المحاسبة عن الاستثمارات في ١٩٨٦. وفي عام ١٩٩٤ أقر المجلس نسخة معد صياغتها من معيار المحاسبة الدولي ٢٥ تم عرضها في الشكل المعدل المطبق لمعايير المحاسبة الدولية لبدءاً من ١٩٩١. تم تغيير بعض المصطلحات أيضاً في ذلك الوقت حتى يجعل ذلك في نفس خط ممارسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الحالي. ولم يجري أي تعديلات جوهرية للنص الأصلي الموافق عليه.

٢. أن معيار المحاسبة الدولي ٢٥ هو أحد المعايير التي حددها المجلس للتعديل في مسودة العرض أي ٣٢. قابلية البيانات المالية للمقارنة. ولاحقاً للأراء على المقترحات في مسودة العرض أي ٣٢، فقد قرر المجلس أن يؤجل دراسة معيار المحاسبة الدولي ٢٥، موقفاً على بحث إضافي على الأدوات المالية، في سنة ١٩٩٨، أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي للأصول الغير الملموسة ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ناركاً معيار المحاسبة الدولي ٢٥ ليغطي الاستثمارات في العقارات والملع والأصول الملموسة مثل الحصص وأدوات القطف الأخرى.

٣. في يوليو ١٩٩٩، أقر المجلس مسودة العرض إي ٦٤ الإستثمارات العقارية، وبمعد للأراء ينتهي في ٣١ أكتوبر ١٩٩٩. وقد استلم المجلس ١٢١ رسالة رأي على مسودة العرض إي ٦٤. حيث جاءت رسائل الأراء من مختلف المنظمات العالمية بالإضافة إلى ٢٨ دولة منفردة. أقر المجلس معيار المحاسبة الدولي ٤٠ الإستثمارات العقارية في مارس ٢٠٠٠. الفقرة ٦٧ تب تلخص التغييرات التي أجراها المجلس على مسودة العرض إي ٦٤ في إنجاز معيار المحاسبة للدولي ٤٠.

٤. يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع أن تختار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة كما هو موضح في الفقرات ب ٤٧-٤٨. لئلا، يعتقد المجلس أنه من غير العملي، في هذه المرحلة، أن يتطلب نموذج القيمة العادلة على جميع الإستثمارات العقارية وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. أن هذه الخطوة المتطورة للأمام سوف تسمح للمعدين والمستخدمين لكتساب خبرات أكبر من خلال العمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تسمح بوقت لبعض لسواق الممتلكات لتحقيق نضوجاً أكبر.

الحاجة إلى معيار منفصل

٥. بعض المعلقين جادلوا أن الإستثمارات العقارية يجب أن تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات"، ولا يوجد هناك مبرر لوجود معيار حول الإستثمارات العقارية ويستقون أن:

(أ) ليس من الممكن للتفرقة ما بين الإستثمارات العقارية بشكل صارم عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك المضطّة من قبل معيار المحاسبة الدولي ١٦ بدون الرجوع لنية الإدارة.

وبالتالي، فإن التفريق ما بين الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك سوف تقود إلى اختيار حر لمعالجة محاسبية مختلفة في بعض الحالات، و

(ب) أن نموذج القيمة العادلة المقترح بمسودة العرض أي ٦٤ ليس مناسباً على خلفيات أن القيمة للعلة ليست ذا علاقة، وفي بعض الحالات، ليست معتمدة في حالة الإستثمارات العقارية. أن المعالجات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ تعتبر ملائمة ليس فقط للممتلكات المشغولة من المالك بل أيضاً للإستثمارات العقارية.

٦ إستنتاج
وحيث تم مراجعة رسائل التعليق، بقي المجلس يعتقد أن صفات الإستثمارات العقارية تختلف بشكل كافي عن صفات الممتلكات المشغولة من قبل المالك ولذلك فإن هناك حاجة لمعيار منفصل حول الإستثمارات العقارية. وعلى وجه الخصوص، فإن المجلس يعتقد أن المعلومات حول القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، والتغيرات في القيمة للعلة، هي بشكل كبير ذات علاقة بمستخدمي البيانات المالية. يعتقد المجلس أنه من المهم السماح بنموذج القيمة للعلة للإستثمارات العقارية، بحيث تتمكن المشاريع من للتقرير عن معلومات القيمة للعلة بشكل بارز. حاول المجلس أن يحافظ على التماثلة مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ في ما عدا ما يخص الفروقات المفروضة باختيار نموذج محاسبي مختلف.

النطاق

مشاريع الإستثمارات العقارية

٧ إستنتاج
بعض المعلقين جادلوا أنه يتوجب أن يغطي المعيار فقط الإستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع التي تختص بامتلاك مثل تلك الممتلكات (وربما أيضاً استثمارات أخرى) وأن لا يغطي الإستثمارات العقارية المحتفظ بها من قبل المشاريع الأخرى. رفض المجلس وجهة النظر هذه وذلك بسبب أن المجلس لم يجد طريقة نظرية أو عملية للتفريق بشكل صارم أية فئة من المشاريع التي يكون نموذج القيمة للعلة يكون أقل أو أكثر ملائمة.

قطاعات التقارير للإستثمارات العقارية

٨ إستنتاج
اقترح بعض المعلقين أن يحدد المجلس نطاق المعيار بالمشاريع التي بها قطاع قابل للتقرير عنه والذي نشاطه الرئيسي الإستثمارات العقارية. وقد جادل هؤلاء المعلقين أن الأسلوب المرتبط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها يتطلب من المشروع أن يطبق نموذج القيمة العادلة عندما يعتبر المشروع أن نشاطات الإستثمارات العقارية لا تكون عنصراً مهماً في أدائه المالي وأن يشجع المشروع أن يطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ في الحالات الأخرى.

٩ إستنتاج
أن الأسلوب المرتبط بالقطاعات القابلة للتقرير عنها سوف يؤدي إلى انعدام المقارنة ما بين الإستثمارات العقارية المحتفظ بها في قطاعات الإستثمارات العقارية والإستثمارات العقارية المحتفظ بها في القطاعات الأخرى ولهذا السبب رفض المجلس مثل تلك الأسلوب.

قواعد الإيجار التشغيلية الطويلة المدة

١٠ إستنتاج
كما تم اقتراحه في مسودة العرض أي ٦٤، لم يسمح المعيار للمستأجر أن يعالج مصلحة في ممتلكات محتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كإستثمارات عقارية، حتى ولو حصل المستأجر على مصلحة مقابل دفعة كبيرة لو أن يكون عقد الإيجار ذا فترة طويلة. وبدلاً من ذلك فإن معيار المحاسبة الدولي ١٧ عقود الإيجار، يتطلب من المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار كمصروف وفقاً لأبواب القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار ما لم يوجد دليل من شأنه أن أكثر تمثيلاً للنقد الزمني لاستغلال المصلحة.

١١- وفي بعض الدول، مثل هونغ كونغ والمملكة المتحدة، تجري في العادة المشاريع دفعات كبيرة للمسؤول على مصلحة طويلة الأجل في المستطاك (وفي بعض الأحيان تسمى مصلحة احتفاظ بالمستأجر). وبعض المستأجرين يعتبرون مصلحة الاحتفاظ بالمستأجر، بمعنى اقتصادي، في جوهرها حقيقة لا يمكن تزييفها من الحقوق المتحصل عليها عند شراء مستطاك. فعلى أن بعض المصلين أوضحوا أن الاستثمار مرة واحدة الأرض أو مباني يعتبر مستحيلا في بعض الأسواق، مثل هونغ كونغ، وذلك المستطاك " الملكية في هذه الأسواق بنيت قد تم تحويلها من خلال حقوق البيع بموجب عقود الإيجار التشغيلية، وعلى وجه الخصوص، فإن بعض المصلين في هذه الدول شعروا أن عقود الإيجار يجب أن تسمح باستخدام نموذج القيمة العادلة للمحاسبة عن تلك المصالح.

١٢- اقترح بعض المصلين بتعديل الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار"، بحيث يمكن لمثل تلك العقود الإيجارية أن تصنف كمعقد إيجار تمويلية، وتقس هذه الفقرة أنه إذا لم يحصل مستأجر الأرض بشكل جوهري على جميع المخاطر والمنافع المتوقعة على الملكية إذا لم يكن من المتوقع أن تنتقل الملكية للمستأجر بنهاية فترة الإيجار.

١٣- لم يجد المجلس أسس نظرية لتفريق فئة واحدة من عقود الإيجار التشغيلية والتي يمكن أن يلائمها نموذج القيمة العادلة هي فئة أخرى من عقود الإيجار التشغيلية والتي يكون من الأكثر ملائمة الاستمرار في نموذج أساس التكلفة المحاسبي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وقد استنتج المجلس على وجه الخصوص، أن الدفعات الكبيرة لا تغير الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار بشكل كافٍ حتى يترتب معاملة محاسبية تختلف عن المعاملة المستخدمة خلافاً لذلك لعقد إيجار مشابه ليس لها دفعات كبيرة، أن التفريق على أساس وجود أو عدم وجود دفعات كبيرة يعتبر سبباً لتسوية مع نظام الاستحقاق المحاسبي.

١٤- استنتج المجلس أن معيار الاستثمارات العقارية لا يجب أن يتلاقى إلى المستطاك المستغل بها بموجب عقد إيجار تشغيلي وبذلك يتوجب أن يستمر معيار المحاسبة الدولي ١٧ في التعامل مع جميع عقود الإيجار التشغيلية. وقد استنتج المجلس أيضاً أنه لا يوجد حل آخر للمجلس بدون مراجعة أساسية لمعيار عقود الإيجار.

١٥- بعض المصلين طلبوا من لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أساسية لمعيار عقود الإيجار بالسرعة الممكنة، أن سمرة ١+٤ من وانضمي للمعايير تمكف حالياً على مثل تلك المراجعة وقد نشرت ورقة حول هذا الموضوع في ديسمبر ١٩٩٩. يترقب المجلس باهتمام، التقدم في المشروع وسما يمكنه أنه لا توجد للمجلس حالياً مثل هذه المراجعة ضمن خطة عمله.

الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء

١٦- اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أن الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. وقد بررت مسودة العرض إي ٦٤ أن القيمة العادلة هي أكثر مقياس ذو علاقة وعليه فإن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية تحت الإنشاء ليست بالضرورة أكثر صعوبة في قياسها من الاستثمارات العقارية القائمة، وعلى سبيل المثال، أينما كانت الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء بشكل كبير موجرة مقدماً فإن ظروف عدم التأكيد المرتبطة بالتدفقات النقدية الداخلية من الاستثمارات العقارية القائمة والتي بشكل كبير هي شائعة تصبح أقل.

١٧- جادل بعض المصلين أنه من الصعب تقدير القيمة العادلة بموثوقية للاستثمارات العقارية تحت الإنشاء. وذلك لأنه يمكن أن يتوفر سوق للاستثمارات العقارية وقد يروا أنه يمكن أن يكون هناك ظروف عدم يلكد كبيرة حول التكلفة لاستكمال الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء وعن الدخل الذي

متولاه تلك الممتلكات. وعليه، هذا القرحوا أنه يتوجب على المشروع عدم قياس الاستثمارات العقارية بأكثر من التكلفة إذا كانت الاستثمارات العقارية لا تزال تحت الإنشاء.

١٨ إستنتاج لقد أقتنع المجلس بهذه الحجة واستنتج أن الاستثمارات العقارية تحت الإنشاء يتوجب استثناءها من نطاق هذا المعيار ويجب أن تطبق بمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

١٩ إستنتاج تقدم للفقرة ٥٢ من المعيار حالات عندما يبدأ المشروع في إعادة تطوير إستثمارات عقارية قائمة حالياً للاستخدام المستمر كإستثمارات عقارية. فإن إحدى الطرق هو تطلب تحويلها مؤقتاً من الإستثمارات العقارية إلى ممتلكات تحت التطوير (خاضعة لمعيار المحاسبة الدولي ١٦) طوال فترة إعادة التطوير. ومهما يكن، فقد شعر المجلس أن ذلك لتمويل المؤقت قد يكون مربكاً وقد يؤدي إلى فائدة قليلة أو لا فائدة للمستخدمين وهذه الطريقة تحتاج أيضاً إلى قوانين حكيمة لتميز عمليات إعادة التطوير الكبيرة التي من الممكن أن ينتج عنها مثل ذلك التحويل المؤقت من الأعمال الأقل أهمية والتي لا تعود إلى ذلك التحويل. وبالتالي فإن الفقرة ٥٢ تنص أن الممتلكات تبقى إستثمارات عقارية ولا يعاد تصنيفها كممتلكات مشغولة من قبل المالك خلال إعادة التطوير.

٢٠ إستنتاج عندما يكمل المشروع الإنشاء أو إعادة التطوير لممتلكات يتم إنشاؤها ذاتياً والتي سوف يتم ترحيلها بالقيمة العادلة فإنه من المحتمل أن يكون هناك فرق ما بين القيمة العادلة كما بذلك التاريخ وقيمتها المرحلة السابقة. لقد درس المجلس اثنتين من طرق المحاسبة لتلك الفروقات ضمن نموذج القيمة العادلة.

(أ) بموجب الأسلوب الأول، يمكن تحويل الفرق إلى فائض إعادة التقييم. وهذا الأسلوب يتفق مع أسلوب المعيار فيما يخص التحويلات من الممتلكات المشغولة من قبل المالك إلى الإستثمارات العقارية.

(ب) بموجب الأسلوب الثاني فإنه يمكن الاعتراف بالفرق في صافي الربح أو الخسارة للفترة وقد استنتج المجلس أن الأسلوب الثاني هذا يعطي صورة أكثر ذو معنى للاداء (انظر الفقرة ٥٩).

الممتلكات المشغولة من قبل مشروع آخر في نفس المجموعة

٢١ إستنتاج في بعض الحالات، يمتلك المشروع ممتلكات مؤجرة ومشغولة من قبل مشروع آخر بنفس المجموعة. لا تتأهل الممتلكات لأن تكون إستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة التي تتضمن كلا المشروعين، وذلك بسبب أن الممتلكات مشغولة من قبل المالك من منظور المجموعة ككل إلا أنه من منظور المشروع المنفرد الذي يملكها فإن الممتلكات هي إستثمارات عقارية إذا حققت التعريف للوارد في المعيار.

٢٢ إستنتاج يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الإستثمارات العقارية يجب أن يستثني الممتلكات التي هي مشغولة من مشروع آخر في نفس المجموعة. وعلى نحو بديل، يقترحون أن المعيار لا يجب أن يطلب محاسبة للممتلكات التي لا تتأهل كإستثمارات عقارية في البيانات المالية الموحدة وهم يعتقدون أنه:

(أ) يمكن الجدال (على الأقل في بعض الحالات) أن الممتلكات لا تحقق التعريف الخاص بالإستثمارات العقارية من منظور الشركة التابعة التي تشغل ممتلكات مشروع آخر في نفس المجموعة حيث أن حافز الشركة التابعة من وراء الاحتفاظ بالإرشادات من الشركة الأم وليس

بالضرورة لاكتساب إيراد أو الاستفادة من ازدياد قيمة رأس المال وحقيقة، فإن عقد الإيجار بين المجموعة من الممكن أن لا يتم تسعيرة وفقاً لأسس الصلايات التجارية الیحة؛

(ب) سوف يؤدي هذا المتطلب إلى تكاليف تقييم إضافية والتي لا يمكن تبريرها من خلال الفوائد المحدودة للمستخدمين، والمجموعات التي بها شركات تابعة والمطلوب منها إعداد بيانات مالية منفصلة فإن التكلفة يمكن أن تكون واسعة حيث أن المشروع يمكن أن يوجد شركة تابعة منفصلة للاحتفاظ بكل ممتلكاته؛

(ج) يمكن أن يحصل ارتباط لبعض المستخدمين إذا كانت نفس الممتلكات مصنفة كاستثمارات عقارية في القوائم المالية المنفردة للشركة التابعة وكممتلكات مشغولة من المالك في القوائم المالية للمجموعة للشركة الأم؛ و

(د) هناك سابقة لمثل هذا الإعفاء (يتطلب بالإفصاح وليس للقياس في الفقرة ٤(ج) من معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة*) والذي لا يتطلب الإفصاحات في البيانات المالية للشركة التابعة المملوكة بالكامل إذا كانت شركتها الأم مؤسسة في نفس الدولة وتقدم بيانات مالية موحدة في تلك الدولة*.

٢٢ يستتاج يعتقد بعض المعلقين أن تعريف الاستثمارات العقارية يتوجب أن يستثنى الممتلكات المشغولة من أي طرف ذا علاقة ويجادل هؤلاء أن الأطراف ذات العلاقة غالباً لا تدفع إيجارات على أسس تجارية بحته أي أنه من الصعوبة غالباً تحديد ما إذا كان الإيجار متفق من حيث التسعير مع الأسس التجارية للبحث وبذلك فال معدلات الإيجار يمكن أن تكون خاضعة لتغيير حكومي ويقترح هؤلاء أن القيمة لعادلة هي أقل علاقة عندما تكون الممتلكات خاضعة لعقود إيجار لم تسعر على أسس تجارية بحته.

٢٤ يستتاج لم يحدد المجلس تبريراً لمعالجة الممتلكات المؤجرة لمشروع آخر في نفس المجموعة (أو لطرق ذا علاقة آخر) على نحو مختلف عن الممتلكات المؤجرة لأطراف أخرى، وعليه فقد قرر المجلس أنه يتوجب على المشروع استخدام نفس المعالجة المحاسبية بغض النظر عن هوية المستاجر.

الإلتزامات المتعلقة بالاستثمارات العقارية

٢٥ اقتراح بعض المعلقين أنه يتوجب أن يتلحق الممول إلى قياس الإلتزامات المحففة للحصول على الاستثمارات العقارية، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإحتراف والقياس"، مثل تلك الإلتزامات، في حالات كثيرة، تقاس على أسس التكلفة المخفضة، ويصدق هؤلاء المعلقين أنه موضوع يكون هناك سوء مقابلة إذا تم قياس الممتلكات بالقيمة العادلة.

٢٦ يستتاج المجلس أنه لا يتوجب في هذا المرحلة السماح أو تطلب نموذج القيمة العادلة للإلتزامات المحففة للحصول على الاستثمارات العقارية، وقرر المجلس أيضاً عدم تعديل نموذج القيمة العادلة للإلتزامات العقارية لتحل سوء المقابلة الناتج عن استخدام أسس التكلفة المخفضة للإلتزامات المالية ذات العلاقة، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن الاستمالية قائمة الآن لسوء مقابلة مشابهة ما بين الأصول المالية المقلدة بالقيمة العادلة والإلتزامات المالية، وشارك المجلس في مجموعة حل مشتركة عالمية حول الأدوات المالية والتي تدرس إمكانية قياس جميع الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة.

* معيار المحاسبة الدولي ٢٤ "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢ لا ينص على الإعفاء المذكور في الفقرة ٢٢(د).

المنح الحكومية

٢٧ إستنتاج ٢٠ " محاسبة المنح الحكومية الإقصاح عن المساعدات الحكومية " بطريقتين لعرض المنح ذات العلاقة بالأصول وذلك إما بأدراج المنحة كإيراد موجب وإطفاء الإيراد على الحياة النافعة للأصل أو طرح المنحة للوصول إلى القيمة المرحلة للأصول. يستد البعض أن كلا هاتين الطريقتين تعكسان نموذج التكلفة التاريخية وهما لا تتسجمان مع نموذج القيمة العادلة المدرج ضمن هذا المعيار وحقيقة فإن مسودة العرض أي ٦٥ الزراعة، والتي تقترح نموذج القيمة العادلة للأصول البيولوجية تطرقت إلى نواحي معينة من المنح الحكومية حيث أنها عمل هام في المحاسبة عن الزراعة في بلدان.

٢٨ إستنتاج طلب بعض المعلقين من لجنة معايير المحاسبة الدولية تغيير المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية ذات العلاقة بالإستثمارات العقارية. ومهما يكن، فإن معظم المعلقين قد وافقوا على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا يتوجب أن تتعامل حالياً مع هذا الجانب من المنح الحكومية. قرر المجلس عدم تعديل هذا الجانب من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ في مشروع الإستثمارات العقارية.

٢٩ إستنتاج أقتراح بعض المعلقين أنه يتوجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تبدأ مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ كمسألة طارئة. في بداية عام ٢٠٠٠، نشرت مجموعة ٤+١ من واضعي المعايير ورقة نقاش " المحاسبة من قبل المستثمرين: للتحويلات غير المقابلة باستثناء التبرعات من قبل المالكين وتحديدها والاعتراف والقياس. لا تتضمن خطة عمل المجلس حالياً مشروع للمحاسبة عن المنح الحكومية أو لأشكال الأخرى من التحويلات التي ليس لها مقابل.

تعريف الإستثمارات العقارية

٣٠ إستنتاج أن تعريف الإستثمارات العقارية لا يتضمن:

(أ) للممتلكات المشغولة من قبل المالك-المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ " للممتلكات والمصانع والمعدات". بموجب معيار المحاسبة ١٦، فإنه مثل تلك الممتلكات ترحل إما بالتكلفة المستهلكة أو بقيمة إعادة التقييم ناقصاً الاستهلاك اللاحق. بالإضافة إلى، ذلك فإن تلك الممتلكات هي خاضعة لفحص انخفاض القيمة؛ و

(ب) للممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل-المغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢ " المخزون". يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢ من المشروع ترحيل تلك الممتلكات بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أبهاً قل.

٣١ إستنتاج أن هذه الإستثناءات متسجمة مع التبريفات الموجودة حالياً " للممتلكات والمصانع والمعدات " في معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمخزون في معيار المحاسبة الدولي ٢. وهذا يؤكد أن جميع الممتلكات مغطاة بواحد على الأقل، من الثلاثة معايير.

٣٢ إستنتاج أقتراح بعض المعلقين أن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل يجب أن تعامل على أنها إستثمارات عقارية وليس مخزون (مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ٢). وقد برروا ما يلي:

(أ) من الصعب تمييز الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل عن الممتلكات المحتفظ بها للزيادة في قيمتها الرأسمالية؛ و

(ب) أنه من المهم جداً استخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي من الممكن أنه تم الحصول عليها خلال فترة طويلة والتي احتفظ بها لسنوات عدة (الإستثمارات العقارية) وعندما يتم الإستمرار في استخدام نموذج التكلفة للأرض والمباني خلال فترة بيع قصيرة واحتفظ بها في سياق الأعمال العادية (المخزون).

بإنتاج ٣٣ لقد رفض المجلس هذا الاقتراح للأسباب التالية:

- (أ) إذا استخدمت محاسبة القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها للبيع في سياق الأعمال العادية، فإن ذلك سوف يطرح تساؤلات أكبر حول محاسبة المخزون تتجاوز نطاق هذا المشروع؛ و
- (ب) إنه من الأكثر أهمية على نحو مثير للجدل استخدام محاسبة القيمة العادلة للممتلكات التي قد تم اكتسابها على مدى فترة طويلة وتم الاحتفاظ بها لسنوات عدة (الاستثمارات العقارية) أكثر من استخدامها للممتلكات التي تم اكتسابها على مدى فترة أقصر وتم الاحتفاظ بها لوقت قصير نسبياً (المخزونات). ومع مرور الوقت، أصبحت القياسات التي تقوم على أساس التكلفة على نحو متزايد غير ذات صلة.

بإنتاج ٣٤ اقترح بعض المعلقين الطلب من المشاريع (أو على الأقل السماح لها) وعلى وجه الخصوص المؤسسات المالية مثل شركات التأمين، استخدام القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك. وقد جادلوا أن بعض المؤسسات المالية تنتظر إلى ممتلكاتها المشغولة من المالك كجزء صميمي من محافظتها الاستثمارية وتعالجها لأهداف القياس بنفس الطريقة مثل الممتلكات المؤجرة لأخرين وفي حالة شركات التأمين يمكن أن يحتفظ بالممتلكات لتدعيم التزامات حاملي بوالص التأمين. يعتقد المجلس أن الممتلكات المستخدمة لأهداف مشابهة يجب أن تخضع لنفس المعالجة المحاسبية وبالتالي، فقد استنتج المجلس أنه لا يتوجب على أي فئة من المشاريع استخدام نموذج القيمة العادلة لممتلكاتها المشغولة من المالك.

بإنتاج ٣٥ اقترح بعض المعلقين أن يستثنى تعريف الاستثمارات العقارية الممتلكات المحتفظ بها للإيجار، وليس لزيادة القيمة الرأسمالية، ومن وجهة نظرهم، فإن نموذج القيمة العادلة يمكن أن يكون ملائماً لنشاطات المعاملات ألا أنه غير مناسب فيما يحتفظ المشروع تاريخياً بالممتلكات للإيجار لعدة سنوات وليس لديه لنية لبيعها في المستقبل القريب. لقد اعتبروا أن الاحتفاظ بالممتلكات لفترة طويلة للإيجار هو نشاط خفي والأصول المستخدمة في ذلك النشاط يتوجب أن تعامل بنفس الطريقة مثل الأصول التي تساهم للنشاطات الخدمية الأخرى. ومن وجهة نظرهم فإن الاحتفاظ استثمار في الممتلكات في مثل تلك الحالات يشابه الاحتفاظ بـ " الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق"، والتي تقاس بالتكلفة المطفأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

بإنتاج ٣٦ من وجهة نظر المجلس، يقدم نموذج القيمة العادلة معلومات مفيدة عن الممتلكات المحتفظ بها للإيجار حتى ولو لم يكن هناك نية فورية لبيع الممتلكات. إن الأداء الاقتصادي للممتلكات يمكن اعتباره أنه مكون من كل من إيرادات إيجاري مكتسب خلال الفترة (صافي من المصاريف) والتخيرات في قيمة صافي الإيراد الإيجاري المستقبلي. إن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية يمكن أن توصف على أنها تمثيل معتمد على السوق لقيمة صافي إيرادات الإيجار المستقبلية بغض النظر عن ما إذا كان محتملاً أن يقوم المشروع ببيع الممتلكات في المستقبل القريب. أيضاً فإن المعيار يوضح أن القيمة العادلة قد حدثت بدون خصم تكاليف الاستهلاك ويكملت أخرى أن استخدام نموذج القيمة العادلة ليس مقصوداً منه إقراراً أن البيع يمكن أو يجب أن يحدث في المستقبل القريب.

بإنتاج ٣٧ إن تصنيف للتأخر والممتلكات المشابهة كانت خلافاً خلال المشروع بحيث أن المعلقين على مسودة العرف أي ٦٤ قد خلطوا الآراء في هذا الموضوع. فبعض يرى التأخر جوهرياً كاستثمارات بينا الآخرين يرونها جوهرياً كممتلكات تشغيلية. البعض طلب قانوناً تفصيلاً لتحديد ما إذا كانت التأخر

(وربما المجموعات الأخرى للممتلكات مثل المطاعم، البارات وبيوت التمرير) يجب تصنيفها كاستثمارات عقارية أو ممتلكات مشغولة من قبل المالك.

٣٨ إستنتاج المجلس أنه من الأفضل تفريق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك على أسس المبادئ العامة، وليس على قوانين حكومية لفئات محددة من الممتلكات. أيضا سوف يكون حتما من الصعب إيجاد تعريفات صارمة لفئات محددة من الممتلكات ليتم تغطيتها بذلك للقوانين، تناقض الفقرات ٩-١١ من المعيار حالات مثل الفئادق في سياق المبادئ العامة التي تنطبق عندما يقدم المشروع خدمات أخرى مصلحية.

٣٩ إستنتاج طلب بعض المعلقين دليل كمي (مثل نسبة) لتوضيح ما إذا كان "الجزء غير المهم" هو مشغول من المالك (الفقرة ٨) وما إذا كانت الخدمة المصاحبة هي " مهمة " (الفقرات ٩-١١ من المعيار). وكما هي الحالات في المعايير الأخرى فقد استنتج المجلس أن الإرشاد الكمي سوف يخلق تمييزات حكيمية.

المصاريف اللاحقة

٤٠ إستنتاج يعتقد البعض أنه لا يوجد حاجة لرسمالة المصاريف اللاحقة في نموذج القيمة العادلة وبذلك فإن جميع المصاريف اللاحقة يجب الاعتراف بها كمصروف. إلا أنه، يعتقد البعض الآخر— وقد وافق المجلس على ذلك—إن الإخفاق في رسمالة المصاريف اللاحقة سوف يقود إلى تشويه مكونات الأداء المالي المبلغ عنها في التقرير. وبالتالي فإن المعيار يتطلب من المشروع وجوب تحديد ما إذا كانت المصاريف المستقبلية بتوجب رأسملتها باستخدام اختبار مشابه للاختبار المستخدم في الممتلكات المشغولة من قبل المالك في معيار المحاسبة ١٦.

٤١ إستنتاج إقترح بعض المعلقين أن اختبار رسمالة المصاريف لا يجب أن يشير إلى المستوى المقيم الأصلي للأداء. وقد شعروا أنه من غير العملي وليس ذا علاقة للحكم خلافاً للمستوى المقيم الأصلي للأداء والذي يمكن أن يميز لسنوات عديدة في الماضي وبدلاً من فقد اقترحوا أن المصاريف اللاحقة يجب رأسملتها إذا كانت تبرز المستوى المقيم الأصلي للأداء—فعلى سبيل المثال إذا كانت تزيد القيمة السوقية الحالية للممتلكات أو قصد منها المحافظة على مناقشتها في السوق، وقد رأى المجلس شيئاً من الحق في هذا الاقتراح.

٤٢ إستنتاج وعلى الرغم من ذلك، يعتقد المجلس أن الرجوع إلى المستوى المقيم السابق للأداء يتطلب إرشادا إضافيا جوهريا ويمكن أن لا يعتبر طريقة تطبيق المعيار في الممارسة ويمكن أن يسبب إرباكاً. إستنتاج للمجلس أيضا أنه من المهم الاحتفاظ بالمرجعية القائمة للمستوى الأصلي "المقيم حتى يكون منسجما مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

القياس اللاحق

النموذج المحاسبي

٤٣ إستنتاج بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٥، قد سمح للمشروع الاختبار من بين معالجات محاسبية مختلفة للإستثمارات العقارية (للتكلفة المستهلكة بموجب المعالجة لتطيلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات " وإعادة لتقييم مع الاستهلاك بموجب المعالجة المسموح بها في

^٨ يقضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات " كما تم تنقيحه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢ أن يتم تطبيق جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الاعتراف العام الخالص به وإلغاء متطلب الإشارة إلى معايير الأداء المثبتة أصلا، وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٤٠ نتيجة التغير في معيار المحاسبة الدولي

معايير المحاسبة الدولية ١٦، والتكلفة ناقصا الإستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولية ٢٥ أو إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولية ٢٥).

٤٤ إستنتاج
اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أن جميع الإستثمارات العقارية يجب أن تقاس بالقيمة العادلة. يعتقد مؤيدو نموذج القيمة العادلة أن القيمة العادلة تعطي المستخدمين معلومات مفيدة أكثر من القياسات الأخرى مثل التكلفة المستهلكة. ومن وجهة نظرهم، فإن الإيراد الإيجابي والتخريف في القيمة العادلة مربوط بشكل لإخلاص منه كمكونات صميمية من الأداء المالي للإستثمارات العقارية وبذلك فإن التوليس على أساس القيمة العادلة ضروري إذا كان يراد أن يبلغ عن الأداء المالي بأسلوب له معنى.

٤٥ إستنتاج
إن مؤيدو القيمة العادلة قد أبدوا أيضاً ملاحظة أن الإستثمارات العقارية تولد تكلفات نقدية باستقلالية كبيرة عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع. ومن وجهة نظرهم، فإن التوليد المستقل للتكلفات النقدية من خلال التأجيل وزيادة القيمة الرأسمالية يفرق الإستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد المخزون أو الخدمات (أو استخدام الممتلكات للأهداف الإدارية) يولد تكلفات نقدية تمزا ليس بالضبط للممتلكات ولكن أيضاً للأحوال الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. إن المدافعين عن نموذج القيمة العادلة يجادلون أن هذا التفرق يجعل من نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمة للإستثمارات العقارية من الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

٤٦ إستنتاج
ولولاك الذين يعارضون نموذج القيمة العادلة يجادلون:

(أ) في العادة لا يوجد سوق نشط للإستثمارات العقارية (خلافًا لكثير من الأدوات المالية). عمليات العقارات ليست متكررة وليست متشابهة. كل معاملة استثمارية تعتبر فريدة وكل عملية بيع تخضع لمفاوضات مهمة. ونتيجة لذلك، فإن القياس بالقيمة العادلة لا يعزز المقارنة وذلك لأن القيم العادلة ليست قليلة للتحديد على أساس موثوقة، وخصوصاً في الدول التي فيها مهنة التقييم هي أقل تطوراً بأن قياس التكلفة المستهلكة يوفر قياس أكثر إنسجاماً، وأقل تذبذباً وأقل عدم موضوعية؛

(ب) لا يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس القيمة العادلة لجميع الأصول المالية حتى إن بعضاً منها يتم تحقيقه بكثير سهولة من الإستثمارات العقارية. سيكون ليس في لوائه دراسة توسيع نموذج القيمة العادلة إلا عندما تكمل مجموعة العمل المشتركة عملها على الأدوات المالية؛

(ج) يستخدم أساس التكلفة للأصول قصيرة الأجل" مثل المخزون) والتي قيمتها العادلة جلياً أكثر علاقة من الأصول "الاستثمارية المحتفظ بها"؛ و

(د) القياس بالقيمة العادلة يعتبر مكلفاً كثيراً مقارنة مع فوائده للمستخدمين.

٤٧ إستنتاج
هذه هي المرة الأولى التي اقترح فيها المجلس طلب نموذج القيمة العادلة للأصول غير المالية. إن رسائل التطبيق على مسودة العرض إي ٦٤ أظهرت أنه على الرغم من دعم الكثير لهذه الخطوة فإن الكثير ما يزالون لديهم تحفظات مفاهيمية وعملية بخصوص توسيع نموذج القيمة العادلة على الأصول غير المالية خصوصاً (ولكن ليس حصرياً) المشاريع التي نشاطها الرئيسي الاحتفاظ بالممتلكات

* في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والصانع والمعدات" كما تم تنقيح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢ جميع الإشارات إلى المعالجة "تطبيقية" والمعاملات "البديلة المسوحة". وتم استبدالها بنموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

لارتفاع قيمتها الرأسمالية. أيضاً تشعر بعض المشاريع أن أسواق ممتلكات معينة ليست متطورة حالياً حتى يعمل نموذج القيمة العادلة بشكل مرضي. ويُعد من ذلك يعتقد البعض أنه من المستحيل إيجاد تعريف صارم للإستثمارات العقارية وهذا يجعل من غير العملي تتطلب نموذج القيمة العادلة في الحاضر.

إستنتاج ٤٨ لهذه الأسباب، يعتقد المجلس أنه من غير المحتمل في هذه المرحلة طلب نموذج القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي نفس الوقت يعتقد المجلس أنه من المرغوب فيه السماح بنموذج القيمة العادلة. إن هذه الخطوة التطويرية للأمام سوف تسمح للمدين والمستخدمين اكتساب خبرات أكبر بالعمل مع نموذج القيمة العادلة وسوف تتيح الوقت لأسواق ممتلكات معينة لتحقيق تطوير أكبر.

إستنتاج ٤٩ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٤٠ للمشاريع الاختيار ما بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة. يتوجب على المشروع تطبيق النموذج الذي تم اختياره على جميع ممتلكاته الاستثمارية. لا يتوفر هذا الاختيار للمستأجر الذي يقوم بمحاسبة الإستثمارات العقارية بموجب عقد الإيجار التشغيلي كما لو كان عقد إيجار تمويلي - راجع لمدى الإستنتاجات للخلص بمجلس معيار المحاسبة الدولية حول التعديلات التي تم إجرائها في العام ٢٠٠٣. إن نموذج القيمة العادلة هو النموذج المقترح في مسودة العرض أي ٦٤ أنه يتوجب قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. إن نموذج التكلفة هو معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" ويتوجب قياسها بالتكلفة المستهلكة (إنقصا أي خسارة انخفاض متراكمة). يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج التكلفة الإفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

إستنتاج ٥٠ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ صافي الربح أو الخسارة في الفقرة "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" فإن التغير في السياسات المحاسبية من أحد النماذج إلى آخر يتوجب إجراءه فقط إذا كان التغير يؤدي إلى عرض أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات وقد استنتج المجلس أنه من غير المحتمل الشديد أن تكون هذه هي الحالة للتغير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة وتمكن الفقرة ٢٥ من المعيار هذا الإستنتاج.

إستنتاج ٥١ يعتقد المجلس أنه من غير المرغوب فيه السماح بثلاث معالجات محاسبية مختلفة للإستثمارات العقارية. وبناءاً عليه إذا لم يطبق المشروع نموذج القيمة العادلة فإن المعيار يتطلب من المشروع استخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ولا يسمح باستخدام المعالجة المسموح بها إلا أنه يمكن للمشروع الاستمرار في استخدام المعالجة المسموح بها للممتلكات الأخرى المتأثرة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

إرشاد حول القيمة العادلة

إستنتاج ٥٢ سوف يكون لمهنة التقييم دور مهم في تطبيق هذا المعيار وبناءاً عليه فإنه في تطوير الإرشاد حول القيمة العادلة للإستثمارات العقارية حيث أن المجلس ليس فقط درس الإرشاد المشابهة في المواد المؤلفة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بل أيضاً معايير التقييم الدولية (IVS) الصادرة عن لجنة معيار التقييم الدولية (IVSC). يتفهم المجلس أن لـ (IVSC) تتوى مراجعة وربما تعديل معاييرها في المستقبل القريب.

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وكفى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"

٥٣ يستنتاج المجلس أن مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية حول القيمة العادلة هو مشابهة لمفهوم الـ (IVSC) حول قيمة السوق. تعرف الـ (IVSC) قيمة السوق أنها "القيمة التقديرية التي يتوجب تبذل الأصل بها بتاريخ التقييم ما بين مشتري راغب ورائع راغب في عملية تجارية بحثة بعد إجراء تسويق ملائم والذي تصرفت ضمنه الأطراف بإطلاع وبحصافة وبدون إكراه". يعتقد المجلس أن الإرشاد في الفقرات ٢٩-٣٠ و ٣٢-٣٨ من المعيار تشابهة في جوهرها (وإلى حد كبير في مفردات صياغتها)، الإرشاد في ICSI.

٥٤ يستنتاج إن الفقرات ٣١ و ٣٩-٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ليس لها مرادف في المواد المؤلفة من قبل الـ (IVSC). قام المجلس بتطوير الكثير من هذه المادة كاستجابة للمعلقين على مسودة العرض إي ٦٤، والذين طلبوا إرشاداً أكثر تفصيلاً حول تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية. وفي تطوير هذه القيمة العادلة فقد درس المجلس الإرشاد حول القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض خصوصاً تلك المتعلقة بالأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩) والأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨) والزراعة (مسودة العرض إي ٦٥).

التقييم المستقل

٥٥ يستنتاج بعض المعلقين أن القيم العادلة يتوجب تحديدها على أسس التقييم المستقل وذلك لتعزيز موثوقية التقييم المدرجة بالتقرير. ويعتقد آخرون، بناءً على خلفيات التكلفة والمنفعة أنه يتوجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدم الطلب (وربما حتى عدم تشجيع) للتقييم المستقل. يستقنون أن معدي القوائم هم الذين يقررون بالتشاور مع المنفقين فيما إذا كان لدى المشروع المصادر الداخلية الكافية لتحديد قيم عادلة موثوقة. والبعض الآخر يعتقد أن المقيمين المستقلين وبخبرات ملائمة ليسوا متوفرين في بعض الأسواق.

٥٦ يستنتاج المجلس أن التقييم المستقل ليس دائماً ضروري وبالتالي وكما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٦٤، فإن المعيار يشجع ولكن لا يتطلب، من المشروع تحديد القيمة العادلة لجميع الإستثمارات العقارية على أسس التقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلات معترف بها وذات علاقة والذي لديه خبرة حديثة في الموقع والفئة الخاصة بالإستثمارات العقارية. وهذه الطريقة تتسجم مع طريقة التقييمات الاكتوارية في معيار المحاسبة الدولي ١٩ - منافع الموظفين (نظر معيار المحاسبة الدولي ١٩ - لفقرة ٥٧).

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

٥٧ يستنتاج تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ افتراضاً قوي الحجة والبيئة وهو أن المشروع سوف يكون قادراً على التحديد بموثوقية القيمة العادلة للممتلكات المحتفظ بها لاكتساب الإيرادات الإجبارية أو لزيادة قيمتها الرأسمالية. اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أيضاً أن استثناء الموثوقية: معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتوجب تطبيقه إذا توفر دليل واضح عندما يحصل أو ينشأ المشروع للممتلكات، إن قيمتها العادلة سوف إن تكون قابلة للتحديد بموثوقية على أسس مستمرة.

٥٨ يستنتاج بعض المعلقين عارضوا مختلف نواحي هذا الاقتراح إستناداً لأحد أو أكثر من الخلفيات التالية:

(أ) إن الافتراض قوي الحجة والبيئة قد أيضاً تقدير الصعوبات المحددة للقيمة العادلة بموثوقية، وهذا في الغالب يكون غير ممكن خصوصاً عندما تكون الأسواق صغيرة أو عندما لا يوجد مهنة تقييم مؤسسة على نحو جيد؛

(ب) يتضمن النموذج المحاسبي في معيار المحاسبة الدولي ١٦ إختیاراً لانخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، ومهما يكن، فإنه ليس من المنطقي الاعتماد على إختبار لانخفاض القيمة

عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة باستخدام توقعات التدفقات النقدية وذلك لأن إختبار انخفاض القيمة في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ هو صعب أيضاً مثل تلك الحالات؛

(ج) عندما لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، فإن هذه الحقيقة لا تبرر احتساب الاستهلاك وبدلاً من ذلك فإن الممتلكات موضوع المشكلة يتوجب قياسها بالتكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة ؛ و

(د) وحتى يتم تجنب خطر التلاعب، يتوجب أن تبذل جميع الجهود لتحديد القيم العادلة حتى ولو في السوق غير النشط نسبياً. حتى ولو بدون سوف نشط فإن نطاقاً من التدفقات النقدية المتوقعة تكون متوفرة. وإذا كان هناك مشاكل في تحديد القيمة العادلة، يتوجب على المشروع أن يقيس الممتلكات بأفضل تقدير للقيمة العادلة، والإصحاح عن محدوديات موثوقية التقدير وإذا كان غير الممكن كلياً تحديد القيمة العادلة فإنه يتوجب اعتبار القيمة العادلة صفراً.

استنتاج ٥٩
استنتج المجلس أنه يتوجب الاحتفاظ بالافتراض قوي الحجة والبيئة واستثناء الموثوقية ولكن قرر تطبيقها بطريقة أخرى. في مسودة العرض إي ٦٤ من خلال استثناء الممتلكات من تعريف الاستثمارات المقاربة إذا تم تجاوز الافتراض قوي الحجة والبيئة. لقد شعر بعض المعلقين أنه كان مربكاً تضمين استثناء الموثوقية في التعريف. وبناءً عليه قد نقل المجلس استثناء الموثوقية من التعريف إلى القسم حول القياس اللاحق (الفقرة ٤٧ - ٤٩).

استنتاج ٦٠
بموجب مسودة العرض إي ٦٤، يتوجب على المشروع عدم وقف استخدام نموذج القيمة العادلة إذا أصبحت عمليات السوق المرادفة أقل تكراراً في حدوثها أو أن تصبح أسعار السوق أقل توفراً أنياً. وقد عارض بعض المعلقين هذا الاقتراح، وقد جادلوا أنه قد توجد بعض الحالات عندما لا تكون التقديرات الموثوقة متوفرة وبذلك قد يكون من التظليل الاستمرار في محاسبة القيمة العادلة في تلك الحالات. قرر المجلس أنه من المهم إبقاء الاحتفاظ بأسلوب مسودة العرض إي ٦٤ وذلك لأنه خلافاً لذلك فإن المشاريع يمكن أن تستخدم استثناء الموثوقية كتبرير لوقف محاسبة القيمة العادلة في سوق فيلاً للانخفاض.

استنتاج ٦١
في الحالات التي ينطبق فيها استثناء الموثوقية، فقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ أنه يتوجب على المشروع الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم استبعاد الممتلكات. وقد اقترح بعض المعلقين أنه يتوجب على المشروع أن يبدأ في تطبيق نموذج القيمة العادلة عندما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية. رفض المجلس هذا الاقتراح لأنه حصاً سوف يكون قراراً غير موضوعي لتحديد متى تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية وهذه الغير موضوعية من الممكن أن تقود إلى تطبيق غير إجماعي.

استنتاج ٦٢
اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ بإصاحاً غير محدد عندما يكون استثناء الموثوقية منطبقاً. وقد شعر بعض المعلقين أن الإصحاح في تلك الحالات يكون مهماً. وقد وافق المجلس على ذلك وقرر تضمين الإصحاحات المنسجمة مع الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (أنظر الفقرات ٦٨ و ٦٩(أ) من معيار المحاسبة الدولي ٤٠). تتطلب الفقرة ١٧٠(ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إصحاحات للأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة.

المكاسب والخسائر من إعادة القياس للقيمة العادلة

يستنتاج ٦٣ جادل بعض المعلقين أنه يتوجب أن يكون هناك متطلباً أو خياراً للاعتراف بالفروقات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في حقوق المالك على خليفات:

(أ) أن سوق الممتلكات ليس فيه سيولة بشكل كافي والقيم السوقية غير مؤكدة وغير مؤكدة . إن الممتلكات ليست مثقلة كمثل سيولة الأدوات المالية ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ خياراً للإستثمارات المتوفرة للبيع؛

(ب) حتى يتم حل مسائل تقارير الأداء بشكل عام فإنه يكون من غير المدروس طلب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل؛

(ج) إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة في قائمة الدخل يزيد من التقلبات يعزز للشفافية، وذلك لأن التغيرات من إعادة التقييم سوف يجعل تقييم الأداء التشغيلي للمشروع غير واضح، ويمكن أن تسبب أيضاً في افتراض أن المكاسب غير المتحققة هي متوفرة للتوزيع كعوائد أرباح؛

(د) إن الاعتراف في حقوق الملكية يعتبر أكثر إنسجاماً مع أعراف التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة والتي هي اليوم الأساليب لكثير من المحاسبة على سبيل المثال، فهي تتسجم مع المعالجة الخاصة بلجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بإعادة التقييمات للممتلكات والمصانع والمعدات في معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومع الخيار المتوفر لأدوات مالية معينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(هـ) فيما يخص الممتلكات الممولة بالدين فإنه يجب عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للممتلكات الناتجة عن التغيرات في سعر لفقدته حيث أن التغيرات المرافقة في القيمة العادلة للدين لا يعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؛

(و) بموجب الفقرات ٩٢ و ٩٣ من الإطار يجب الاعتراف بالدخل فقط عندما يمكن قياسه بتأكيد كافي. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقد الإنشاء" شروط معينة قبل أن يكون بإمكان المشروع استخدام طريقة نسبة العمل المنجز. وهذه الشروط لا تتحقق في العادة للإستثمارات العقارية؛ و

(ز) يتوجب تفريق نتائج السجلات عن التغيرات في القيم. فعلى سبيل المثال، بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١، فإن فروقات التبادل غير المحققة من المشروع الأجنبي^١ يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية.

يستنتاج ٦٤ اقترح بعض المعلقين أنه يتوجب الاعتراف بالزيادات في حقوق الملكية ويتوجب الاعتراف بالانخفاضات في صافي الربح أو الخسارة وهذا مشابهة لنموذج إعادة التقييم والذي بشكل المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ (باستثناء عدم وجود استهلاك)^٢.

^١ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، يجب عرض جميع التغيرات المصرح عنها في حقوق الملكية في قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية.

^٢ معيار المحاسبة الدولي ٢١ "أثر التغير في سعر الصرف الأجنبي"، كما هي معجلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣، المصطلح "المشروع الأجنبي" حل محله "العمليات الأجنبية".

^٣ معيار المحاسبة الدولي ١٦ "ممتلكات، معدات والآلات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ ولكن جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعاملة البديلة"

بإستنتاج ٦٥ كما تم اقتراحه في مسودة العرض إي ٦٤، فقد استنتج المجلس فيما يتعلق بنموذج القيمة للعادلة أنه يتوجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في بيان الدخل كجزء من صافي الربح أو الخسارة للفترة. إن التغيرات لهذه الطريقة تتضمن ما يلي:

- (أ) إن الحالة المفاهيمية لنموذج القيمة العادلة قد تم بناءها بشكل كبير ضمن منظور أن هذا سيوفر الوضع الأكثر علاقة وشفافية للأداء المالي للإستثمارات العقارية، وبهذا الطرح فإنه سوف يكون من غير الملائم السماح أو تطلب الاعتراف في حقوق الملكية؛
- (ب) إن الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية سوف يخلق سوء مقابلة بسبب أن الدخل الإجاري الصافي سوف يتم الاعتراف به في قائمة الدخل بينما سيتم الاعتراف بمجهود استهلاك الخنمة ذات العلاقة (يعترف بها كاستهلاك بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦) في حقوق الملكية. وعلى نحو مشابه سوف يتم الاعتراف بمصاريف الصيانة كمصروف بينما الزيادات ذات العلاقة في القيمة العادلة في حقوق الملكية؛
- (ج) وباستخدام هذا الأسلوب، فإنه لا حاجة لحل بعضاً من للمساائل الصعبة والخلافية التي سوف تنشأ إذا تم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية في حقوق الملكية، وهذه المسائل تتضمن ما يلي :

- (١) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عند استبعاد الإستثمارات العقارية؛ و
- (٢) هل سيتم تحويل أو (تدوير) التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما تنخفض قيمة الممتلكات؟ وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد وقياس مثل ذلك الانخفاض في القيمة العادلة المعترف بها سابقاً في حقوق الملكية إلى صافي الربح أو الخسارة عندما ينخفض قيمة الممتلكات، وإذا كان الأمر كذلك كيف يجب تحديد مثل ذلك الانخفاض في القيمة ؛ و
- (د) وبافتراض صعوبة تعريف الإستثمارات العقارية على نحو صارم فإنه سوف يكون في بعض الحالات للمشاريع الاختيار في تطبيق معيار الإستثمارات العقارية أو أياً من المعالجتين في معيار المحاسبة الدولي ١٦. أنه ليس من المرغوب فيه إدراج خيارين في معيار الإستثمارات العقارية حيث سيغطي المشاريع الاختيار (على الأقل أحياناً) من بين أربعة معالجات مختلفة.

التحويلات

بإستنتاج ٦٦ عندما ترحل ممتلكات مشغولة من قبل المالك بموجب المعالجة التحليلية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ سوف تصبح إستثمارات عقارية وبذلك يتغير قياس الممتلكات من التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة. وقد استنتج المجلس أن أثر هذا التغير في أساس القياس يتوجب معالجته كإعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ بتاريخ التغير في الاستخدام والنتيجة هي :

- (أ) لا تتضمن قائمة الدخل صافي لزيادة المتراكمة في القيمة العادلة التي تنشأ قبل أن تصبح الممتلكات إستثمارات عقارية. إن الجزء من هذا التغير الذي تنشأ قبل بداية الفترة الحالية لا يمثل الأداء المالي للفترة الحالية؛ و
- (ب) هذه المعالجة سوف تخلق مقارنة ما بين المشاريع التي قامت سابقاً بإعادة تقييم الممتلكات بموجب المعالجة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتلك المشاريع التي قامت سابقاً باستخدام المعالجة التحليلية في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

* معيار المحاسبة الدولي ١٦ "ممتلكات، المعدات والأثاث" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ وألغى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "العملية البدئية"

ملخص التغيرات على مسودة العرض إي ٦٤

ب٦٧ إن أكثر تغيير مهم ما بين مسودة العرض إي ٦٤ والمعيار النهائي هو إدراج نموذج للتكلفة لبدل لنموذج القيمة العادلة، إن التغيرات الأخرى الرئيسية قد أدرجت في القائمة أدناه.

(أ) تم توسيع الإرشاد حول تحديد القيمة العادلة حتى يوضح التالي:

(١) لا يتم تخفيض القيمة العادلة للإستثمارات العقارية بتكاليف الصلية التي يمكن تكبدها في البيع أو استبعاد ولآخر (الفقرة ٣٠ من المعيار). وهذا ينسجم مع قياس الأصول المالية بموجب الفقرة ٦٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إن مسودة العرض إي ٦٤ كانت صامدة حول معالجة مثل تلك التكاليف؛

(٢) يعتمد القياس على التقييم بتاريخ الميزانية العمومية (الفقرة ٣١)؛

(٣) إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو ما يطلي في العادة من الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مشبهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لإيجار وشروط تعاقدية أخرى (الفقرة ٣٩) وفي غياب مثل ذلك الدليل تعكس القيمة العادلة المعلومات من مصادر مختلفة ويحتاج المشروع أن يتحرى عن من أسباب أية اختلافات ما بين المعلومات من مختلف المصادر (الفقرات ٤٠ - ٤١)؛

(٤) تختلف القيمة السوقية عن قيمة الاستخدام كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٦. *تخفيض قيمة الأصول (الفقرة ٤٣)؛*

(٥) هناك حاجة لتجنب الاحتساب المتكرر للإستثمارات العقارية والأصول والمعلومات المعترف بها على حدة. إن المعدات التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ (مثل المصاعد ومكيفات الهواء) يتم تصنيفها بشكل عام في الإستثمارات للعقارية وليس الاعتراف بها على حدة (الفقرة ٤٤)؛

(٦) لا تعكس القيمة العادلة للإستثمارات العقارية المصاريف الرأسمالية المستقبلية التي سوف تحسن أو تعزز الأصل ولا تعكس للفوائد المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي (الفقرة ٤٥)؛

(٧) يستخدم المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٧ للمحاسبة عن أي مخصصات مرتبطة بالإستثمارات للعقارية (الفقرة ٤٦)؛ و

(٨) في الحالات الاستثنائية عندما لا يكون بالإمكان تحديد القيمة العادلة بموثوقية يكون القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ بموجب المعالجة التحليلية (في مثل تلك الحالات فإن إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ لا يكون أيضاً متاحاً) والقيمة المتبقية تفترض صفراً (يفترض أن القيمة العادلة لا يمكن تحديدها بموثوقية) (الفقرات ٤٧-٤٨)؛

(ب) فيما يتعلق بنطاق المعيار وتعريف الإستثمارات العقارية:

(١) توضح الفقرة ٣ الآن أن المعيار لا ينطبق على الغابات والصادر الطبيعية المتجددة وحقوق المعادن والامكتشف لاستخراج المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي، والمصادر الأخرى غير

معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات" كما هو معدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٣ ولأغنى جميع المراجع التي تعود على "المعالجة التحليلية" و "المعملة البديلة".

المتجددة. أن هذه الصياغة تتسجم مع الاستثناء المتشابهة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات". لا يرغب المجلس في إعطاء حكماً مقدماً لقراره حول معالجة مثل تلك العناصر في مشاريعه الحالية حول الزراعة والصناعات الإستخراجية؛

(٢) الأرض المحظوظ بها لاستخدام مستقبل مالي غير محدد هي مثال لأخر الإستثمارات العقارية (الفقرة ٦ب))، على خلفيات أن القرار اللاحق لاستخدام مثل تلك الأراضي كمخزون أو لتطويرها كممتلكات مشغولة من المالك سيكون قراراً استثمارياً ؛

(٣) أن الأمثلة الجديدة للعناصر التي ليست إستثمارات عقارية هي: الممتلكات المتحفظ بها للاستخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المتحفظ بها للتطوير المستقبلي والاستخدام اللاحق كممتلكات مشغولة من قبل المالك والممتلكات المشغولة من الموظفين (يفض النظر عن ما إذا كان الموظفون يدفعون إيجار بمعدلات السوق أم لا) والممتلكات المشغولة من قبل المالك التي تنتظر الاستبعاد (الفقرة ٧ ج))؛

(٤) الممتلكات التي تم إنشاءها أو تطويرها للاستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية هي الآن مغطاة بمعيار المحاسبة الدولي ١٦ وتقلس بالتكلفة ناقصاً خسائر انخفاض القيمة ان وجدت (الفقرة ٧د)) افترضت مسودة العرض E64 أن الإستثمارات العقارية تحت الإنشاء يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة؛

(٥) ان الرجوع للقياس الموثوق للقيمة العادلة (والمطلوبات ذات العلاقة في الفقرات ١٤-١٥ من مسودة العرض أي ٦٤) قد تم نقلها من تعريف الإستثمارات العقارية إلى قسم القياس اللاحق (الفقرات ٤٧-٤٩).

(ج) فقرة جديدة هي ٢٠ تتعامل مع تكاليف بدأ النشاط خسائر التشغيل الافتتاحية والفقدان غير العادية (اعتماداً على الفقرات ١٧ و ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٦) درس المجلس إضافة إرشاد حول الإيراد للعرض خلال إنشاء الممتلكات. ومهما يكن، فقد استنتج المجلس أن هذا قد أوجد مسألة ضمن سياق معيار المحاسبة الدولي ١٦ وقرر أن هذا الأمر خارج عن نطاق هذا المشروع أنه يتم التطرق له.

(د) هناك مطلب ضمني حول تحديد المكسب والخسائر من الاستبعادات (الفقرة ٦٢) وهذا يتسجم مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الفقرة ٥٦ وهناك أيضاً مرجعيات ربط جديدة لـ:

(١) معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" كإرشاد لتحديد تاريخ الاستبعاد (الفقرة ٦١)؛ و

(٢) معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" للمعلومات المتحفظ بها بعد الاستبعاد (الفقرة ٦٤).

(هـ) يبين المعيار بشكل واضح أنه يتوجب على المشروع تحويل الإستثمارات العقارية للمخزون عندما يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات ليبيعها لاحقاً في السوق العادي للعمل (الفقرات ٥١ ب) و ٥٢). افترضت مسودة العرض أي ٦٤ أن جميع التحويلات من الإستثمارات العقارية للمخزون يجب عدم السماح بها. يتعامل المعيار بوضع أكثر من مسودة العرض أي ٦٤ مع تولي أخرى معينه من التحويلات.

(و) تتضمن متطلبات الإفصاح الجديدة:

(١) توسيع الإفصاح المطلوب حول الطرق والاقتراحات الهامة والتي تتضمن الآن الإفصاح فيما إذا كانت القيمة العادلة معززة بدليل السوق أو فيما إذا كان التقدير مرتكز على

المعلومات الأخرى (والتي يتوجب على المشروع الإفصاح عنها) وذلك بسبب طبيعة الممتلكات وعدم وجود معلومات سوقية مقارنة (الفقرة ٦٦(ب))؛

(٢) الإفصاحات للدخل الإيجاري ومصاريف التشغيل المباشرة (الفقرة ٦٦(د))؛ و

(٣) الإفصاحات في الحالات الاستثنائية عندما لا تكون القيمة للعادلة قابلة للتحديد بشكل موثوق (الفقرات ٦٨ و ٦٩(أ)).

(ز) اقترحت مسودة العرض إي ٦٤ متطلبات للإفصاح عن القيمة المرحلة للممتلكات غير المؤجرة لو الشاغرة وقد جادل بعض العاملين أن هذا الإفصاح غير عملي خصوصاً للممتلكات التي هي شاغرة جزئياً. وقد شعر آخرون أن هذه هي مسألة للإفصاح عنها في تقرير مالي من قبل الإدارة وليس في البيانات المالية. حذف المجلس متطلبات هذا الإفصاح. يتوجب أن يلاحظ أن بعضاً من المستويات الشاغرة يمكن أن تتوفر من الإفصاح المطلوب للدخل الإيجاري ومن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب الإفصاح عن التكتفات النقدية من عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء جزئياً لأقل من سنة واحدة ومن سنة إلى خمسة سنوات وأكثر من خمس سنوات.

(ح) لم تتضمن مسودة العرض إي ٦٤ أحكاماً انتقالية محددة وهذا يعني أن معيار المحاسبة الدولي ٨ سوف ينطبق. هناك خطر من إعادة عرض الفترات السابقة وذلك لأنه يمكن أن يسمح للمشاريع للتلاعب بصافي الربح أو الخسارة للفترة المدرجة في التقرير باستخدام اختيار للتأخير في تحديد القيم العادلة في الفترات السابقة وعليه فقد قرر المجلس منع إعادة العرض في نموذج القيمة العادلة باستثناء عندما يكون المشروع قد أصبح للعاملة القيم العادلة للفترات السابقة (الفقرة ٧٠).

جدول التوافق

يوضح هذا الجدول كيفية توافق محتويات النسخة المستبدلة من معيير المحاسبة الدولي ٤٠ مع محتويات النسخة الحالية من نفس المعيار. وتعمل الفترات على أنها متوافقة إذا كانت تتناول نفس الموضوع على نطاق واسع بالرغم من إمكانية اختلاف الإرشادات.

الفقرة الحالية في المعيار ٤٠	الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠	الفقرة الحالية في المعيار ٤٠	الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠	الفقرة الحالية في المعيار ٤٠	الفقرة المستبدلة في المعيار ٤٠
٦٠	٥٤	٣٣	٢٧	١	الهدف
٦١	٥٥	٣٥	٢٨	٢	١
٦٢	٥٦	٣٦	٢٩	٣	٢
٦٣	٥٧	٣٧	٣٠	٤	٣
٦٤	٥٨	٣٨	٣١	٥	٤
٦٥	٥٩	٣٩	٣٢	٧	٥
٦٦	٦٠	٤٠	٣٣	٨	٦
٦٧	٦١	٤٢	٣٤	٩	٧
٦٩	٦٢	٤٢	٣٥	١٠	٨
٧٠	٦٣	٤٣	٣٦	١١	٩
٧١	٦٤	لا يوجد	٣٧	١٢	١٠
٧٤	٦٥	٤٤	٣٨	١٣	١١
٧٥	٦٦	٤٥	٣٩	١٤	١٢
٧٦	٦٧	٤٦	٤٠	لا يوجد	١٣
٧٨	٦٨	٤٧	٤١	١٥	١٤
٧٩	٦٩	٤٨	٤٢	١٦	١٥
٨٠	٧٠	٤٩	٤٣	لا يوجد	١٦
٨١	٧١	٥٠	٤٤	٢٠	١٧
٨٢	٧٢	٥١	٤٥	٢١	١٨
٨٣	٧٣	٥٢	٤٦	٢٢	١٩
٨٥	٧٤	٥٣	٤٧	٢٣	٢٠
لا يوجد	٧٥	٥٤	٤٨	٢٤	٢١
لا يوجد	الملحق (أ)	٥٥	٤٩	١٧-١٩، ٦٩	٢٢
٦	لا يوجد	٥٦	٥٠	لا يوجد	٢٣
٢٩-٢٥	لا يوجد	٥٧	٥١	٣٠	٢٤
٣٢ (أ)	لا يوجد	٥٨	٥٢	٣١	٢٥
٣٢ (ج)	لا يوجد				
٣٤	لا يوجد	٥٩	٥٣	٣٢	٢٦
٤١	لا يوجد	٧٧	لا يوجد	٦٦	لا يوجد
٨٦	لا يوجد	٨٤	لا يوجد	٧٢، ٧٣	لا يوجد

المعيار المحاسبي الدولي ٤١

الزراعة

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

المحتويات

التقررات

مقدمة ١-مقدمة ٩

المقدمة

معايير المحاسبة الدولي ٤١ الزراعة

الهدف

النطاق

٤-١

تعريفات

٩-٥

تعريفات خاصة بالزراعة

٧-٥

تعريفات عامة

٩-٨

الإعتراف والقياس

٣٣-١٠

المكاسب والخسائر

٢٩-٢٦

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٣-٣٠

المنح الحكومية

٣٨-٣٤

الإفصاح

٥٧-٣٩

علم

٦٥-٤٠

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة

٥٦-٥٤

العادلة بشكل موثوق به

٥٧

المنح الحكومية

٥٩-٥٨

تاريخ النفاذ والانتقال

ملحق

أمثلة توضيحية

أساس الاستنتاجات

إن معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ "الزراعة" مبين في الفترة ٥٩-١. تتسوى جميع الفقرات في التلخيص ولكنها تأخذ شكل المعايير الخالص بلجنة معيار المحاسبة الدولية عندما تبناها مجلس معيار المحاسبة الدولية. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في سياق الهدف منه "مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" و إطار تحضير البيانات المالية وعرضها". معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يقدم أسساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في غياب الإرشاد الواضح.

المقدمة

مقدمة ١ يبين المعيار المحاسبي الدولي ٤١ للمعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإصلاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهذا الأمر لم تغطيه معايير محاسبية دولية أخرى. إن النشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للحيوافات أو النباتات الحية (الأصول البيولوجية) المعدة للبيع، إلى محصول زراعي، أو إلى أصول بيولوجية إضافية.

مقدمة ٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٤١، بين أشياء أخرى، المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية أثناء فترة النمو والاحتلال والإنتاج والتكثير، وكذلك للقياس المبني للحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، ويتطلب المعيار للقياس بالقيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ابتداء من الإعراف المبني للأصول البيولوجية حتى نقطة الحصاد، وذلك عدا عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعراف المبني، على أن معيار المحاسبة الدولي ٤١ لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، مثال ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ والصوف إلى قماتش.

مقدمة ٣ يفترض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بشكل موثوق به، على أنه يمكن إحضار هذا الافتراض فقط عند الإعراف المبني بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، والتغيرات البديلة للقيمة العادلة له محددة بشكل واضح أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أن تقيس المنشأة ذلك الأصل البيولوجي بتكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المنشأة قياسها بمقدار قيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وفي جميع الحالات يجب على المنشأة قياس المحصول الزراعي بقيمتها العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

مقدمة ٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤١ إدخال التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصل البيولوجي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها، وفي النشاط الزراعي يزيد أو يقل التغير في الصفات المادية لحيوان أو نبات حي من المنافع الاقتصادية للمشروع بشكل مباشر. وبموجب نموذج محاسبة تكاليف تاريخية مبني على المعاملات قد تبلغ منشأة مزرعة أشجار عدم وجود دخل حتى أول حصاد وبيع، وقد يكون ذلك بعد ٣٠ سنة من الزراعة، ومن ناحية أخرى يبلغ النموذج المحاسبي الذي يعترف وقياس النمو البيولوجي باستخدام القيمة العادلة عن تغيرات في القيمة العادلة على مدى الفترة بين الزراعة والحصاد.

مقدمة ٥ لا يحدد المعيار المحاسبي الدولي ٤١ أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي، وبدلاً من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ١٦. "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"، وذلك يعتمد على أي معيار مناسب حسب الظروف، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بمقدار تكلفتها مخصصاً منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ معللة تقيمه، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك مستمر بقيمتها العادلة أو بالتكلفة مخصصاً منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، والأصول البيولوجية المرتبطة ملاياً بالأرض (مثل ذلك الأشجار في مزرعة) يتم قياسها بالقيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بشكل منفصل عن الأرض.

مقدمة ٦ يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٤١ الإعراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس. يمتد العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل. وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة، وإذا كانت المنحة مشروطة، فلن يكون أحد شروطها، أن لا يقوم المشروع بممارسة نشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة الحكومية كدخل

وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وإذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقلد بتكلفته مخصصا منها أي إستهلاك متراكم ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية".

مقدمة ٧ ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤١ على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع لجنة معيير المحاسبة الدولية على التطبيق الأكر.

مقدمة ٨ لا يضع المعيار المحاسبي الدولي أية أحكام انتقالية محددة، وقد تم تبني المعيار المحاسبي الدولي ٤١ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

مقدمة ٩ يقدم المحلق أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٤١، ويخلص "أسس الاستنتاجات" الأسباب التي دعت المجلس لتبني المتطلبات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي ٤١.

معيـر المحاسبة الدولي ٤١

الزراعة

الهدف

هدف هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية، وعرض البيانات المالية والإصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

النطاق

- ١ يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:
 - (أ) الأصول البيولوجية؛
 - (ب) المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد؛ و
 - (ج) المنتج الحكومية التي تغطيها الفقرتان ٣٤-٣٥.
- ٢ لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:
 - (أ) الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ١٦ * لممتلكات والمصانع والمعدات، والمعيار المحاسبي الدولي ٤٠، "الاستثمارات العقارية")؛ و
 - (ب) الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي (انظر المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة").
- ٣ يطبق هذا المعيار على المحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢، المخزون أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، وبناءً على ذلك لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب وتحويله إلى نبيذ من قبل تاجر الخمر الذي انبت لشجار العنب. وبينما قد يبدو هذا التصنيع امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي فإن الأحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحويل البيولوجي، وهذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف للنشاط الزراعي في هذا المعيار.
- ٤ يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المحاصيل الزراعية	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
أغنام	صوف	قمشة، سجاد
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة	قروم خشبية	لواح خشبية
نباتات	قطن	خيطان، ملابس
	قصب محصود	سكر
ماشية	حليب	جبن
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم خنزير معالج

تتبع الصفحة السابقة الأصول البيولوجية	المحصول الزراعي	المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد
شجيرات	لوراق	شاي، ثعب معالج
كرمة	عنب	نبذ
أشجار فلكهة	فلكهة مقطوفة	فلكهة مصنعة

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

- ٥ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:

النشاط الزراعي هو إدارة المشروع للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية.

المحصول الزراعي هو المنتج المحصول للأصول البيولوجية للمشروع.

الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي.

التحول البيولوجي يشمل عمليات النمو والاحتلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

مجموعة الأصول البيولوجية هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.

الحصاد هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف الصليفت الحيوية لأصل بيولوجي.
- ٦ يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل السنوية أو المستمرة طويلة فصول السنة وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الأزهار وتربية الحيوانات البحرية (بما في ذلك مزارع الأسماك)، وهناك نواحي معينة موجودة في هذه المجموعة المتنوعة.
 - (أ) القدرة على التغير: الحيوانات والنباتات الحية لها القدرة على التحول البيولوجي؛
 - (ب) إدارة التغير: تسهل الإدارة التحول البيولوجي بتحسين أو على الأقل تثبيت الظروف اللازمة لحدوث العملية (مثل تلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والإخصاب والضوء)، وهذه الإدارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، فطى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط ولجنتلث الأشجار) ليست نشاطا زراعيا؛ و
 - (ج) قياس التغير: التغير في النوعية (مثل تلك الميزة الجينية والكثافة والنسوج والغلاف الدهني ومحتوى البروتين وقوة النسيج اللبني) أو التغير في الكمية (مثل النسيج اللبني وعدد البراعم) الناتج عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتها كمهمة إدارية روتينية.

٧ ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

(أ) تغيرات في الأصل من خلال: (١) النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (٢) انحلال (انخفاض في الكمية أو هساد في نوعية حيوان أو نبات)، أو (٣) تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو

(ب) إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.

تعريفات عامة

٨ تستخدم العبارات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة لها:

سوق نشط هو السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:

(أ) البوند التي يتم المتاجرة بها ضمن السوق متجانسة؛

(ب) من الممكن بشكل معتد إيجاد مشترين وبعين راغبين في أي وقت؛ و

(ج) الأسعار متوفرة للجمهور.

المبلغ المسجل هو مبلغ الأصل المعترف به في الميزانية العمومية.

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال أصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية أثناء سير العمل المعتاد بين أطراف ذات مصالح مستقلة.

المنح الحكومية هي كما تم تعريفها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإصحاح عن المساعدة الحكومية".

٩ للقيمة العادلة لأصل تكون بناء على موقعة ووضعه الحاليين. ونتيجة لذلك، على سبيل المثال، للقيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في موقعا مخصوصا منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الماشية إلى ذلك السوق.

الإعتراف والقياس

١٠ يجب على المشروع الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فقط عندما:

(أ) يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بالأصل إلى المشروع؛ و

(ج) من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

١١ في النشاط الزراعي من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية القانونية للماشية ووسم أو خلاف ذلك وقع علامة على الماشية عند امتلاكها أو ولانتها أو فطلمها، وتقيم المنافع المستقبلية عادة بقياس الصفات الجسمية الهامة.

١٢ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبني وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدور قيمته العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع، فيما عدا الحالة المبنية في الفقرة (٣٠) حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.

- ١٣ يجب قياس المنتج الزراعي المحصول من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقررة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد، وهذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٧ "المخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق على ذلك.
- ١٤ تشمل التكاليف عند نقطة البيع العسولات للوسطاء والمعلمين والمبالغ التي ترضها الوكالات التنظيمية ومبدلات السلع، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصول إلى السوق.
- ١٥ من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل مادي أو محصول زراعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص هامة، على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية، ويقوم المشروع باختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.
- ١٦ كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي، وأسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبتع راغبين في المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي بسبب وجود عقد، وفي بعض الحالات قد تكون عقد لبيع أصل بيولوجي أو محصول زراعي عند نقل بالأعباء كما هو معرف في المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"، وينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ على العقود المثقلة بالأعباء.
- ١٧ في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروف في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على المشروع استخدام أكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توفرت للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها استخدام السعر في السوق المتوقع استخدامه.
- ١٨ إذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:
- (أ) سعر آخر معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية العمومية؛
- (ب) أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛ و
- (ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فلكية معبر عنها حسب طبق التصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار وقيمة الماشية معبر عنها بالكيلو غرام من اللحم.
- ١٩ في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات الواردة في الفقرة ١٨ باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل أو المحصول الزراعي. ويقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة.
- ٢٠ في بعض الظروف قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف، يقوم المشروع باستخدام القيمة العادلة لصافي التكاليف النقدية المتوقعة من الأصل مخصصة بسعر حالي محدد من قبل السوق قبل احتساب الضريبة لتحديد القيمة العادلة.
- ٢١ إن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التكاليف النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، ويقوم المشروع بأخذ ذلك في الاعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم استخدامه وعد تقدير صافي التكاليف النقدية المتوقعة. ولوضع الحالي لأصل بيولوجي لا

يشمل أية زيادات في القيمة من التحول البيولوجي الإضافي والأنشطة المستقبلية للمشروع مثل الأنشطة المتعلقة بزيادة التحول البيولوجي المستقبلي والحصاد والبيع.

٢٢ لا يقوم المشروع بإدخال أية تكلفات نقدية لتحويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (مثال ذلك، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزرعة بعد الحصاد).

٢٣ عند الموافقة على سعر لمعاملة تتم بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مستقلة على المشتريين والباعين الراغبين والمطلعين الأخذ في الاعتبار التغيرات في التكاليف النقدية، ويتبع ذلك أن القيمة العادلة تعكس إمكانية حدوث هذه الاختلافات. وبناء على ذلك، يقوم المشروع بإدخال التوقعات الخاصة بالاختلافات المتوقعة في التكاليف النقدية إما في التكاليف النقدية المتوقعة أو في سعر الخصم أو في مزيج منهما، وعند تحديد سعر الخصم يقوم المشروع باستخدام افتراضات تتفق مع الافتراضات المستخدمة في تقدير التكاليف النقدية المتوقعة، وذلك لتجنب أثر بعض الافتراضات التي احتسبت مترين أو تم تجاهلها.

٢٤ قد تقارب التكلفة أحياناً القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:

- (أ) يكون تحول بيولوجي منقول قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة لأشجار أشجار الفلكلة التي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ ميزانية عمومية)؛ أو
- (ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر ملائياً (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولي في دورة إنتاج مدتها ٣٠ سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

٢٥ كثيراً ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة مادياً بالأرض (مثال ذلك الأشجار في غابة مستقلة كمزرعة). فقد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة، أي بالنسبة للأصول البيولوجية أرض بكر وتصينفت في الأرض كمجموعة واحدة، ويمكن للمشروع استخدام المعلومات الخاصة بالأصول مجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية، على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتصينفت في الأرض من القيمة العادلة للأصول مجتمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

٢٦ المكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

٢٧ قد تنجم خسارة عند الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي، لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي. وقد ينجم مكسب عند الإعراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد عجل.

٢٨ المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصصاً منها للتكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشا فيها.

٢٩ قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعراف المبني بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٣٠ هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به للأصل البيولوجي. على أنه، من الممكن تنفيذ هذا الافتراض فقط عند الإعراف المبني بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحددت له التقديرات البديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح. وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في تخفيض القيمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المشروع قياسها بقيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وما أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي بشكل موثوق، تقوم المنشأة بقياسها على أنها قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. وما أن يلبي الأصل البيولوجي غير المتداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة"، من المفترض أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

٣١ من الممكن فقط تنفيذ الافتراض في الفقرة ٣٠ عند الإعراف المبني، والمشروع الذي قلص في السابق الأصل البيولوجي بقيمته يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى أن يتم التصرف فيها.

٣٢ في جميع الحالات، يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وبمعكس هذا المعيار الرأي بأن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٣ عند تحديد التكلفة، والاستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في تخفيض القيمة على المشروع أن تأخذ في الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون"، والمعيار المحاسبي الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"، والمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ "لتخفيض قيمة الأصول".

المنح الحكومية

٣٤ المنحة الحكومية غير المشروطة المتوقعة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الإعراف بها على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

٣٥ إذا كانت المنحة الحكومية المتوقعة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل، وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

٣٦ تتباين أحكام وشروط المنح الحكومية. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب بمنحة حكومية أن يقوم المشروع بزراعة موقع معين لمدة خمس سنوات، وتطلب من المشروع إعادة المنحة الحكومية بأكملها إذا قامت بالزراعة لأقل من ثلاث سنوات، ففي هذه الحالة لا يتم الإعراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل حتى عمر السنوات الخمس. على أنه إذا سمحت شروط المنحة الحكومية بالاحتفاظ بجزء من المنحة الحكومية بناءً على مرور الوقت، فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل على أساس تتناسب زمنياً.

٣٧ إذا كانت المنحة الحكومية تتعلق بأصل بيولوجي مقلد بقيمته العادلة مخصصا منها أي إستهلاك متراكم وألية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (أنظر الفقرة ٣٠)، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

٣٨ هذا المعيار يتطلب معاملات متغيرة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠، إذا كانت المنح الحكومية تتعلق بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بقيمتها العادلة ناقصا تكلفة البيع المقدرة أو المنح الحكومية تتطلب من المشروع أن لا يتعلق في أي نشاط زراعي محدد. معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يتم تطبيقه فقط على المنح الحكومية التي تتعلق بالأصول البيولوجية التي تقلس بالتكلفة ناقصا الاستهلاك للمتراكم و أي انخفاض متراكم في الخسائر.

الإفصاح

٣٩ [تم إلغاؤها]

علم

٤٠ يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناتجة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.

٤١ يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.

٤٢ قد يأخذ الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة ٤١ شكل سرد أو وصف كمي.

٤٣ تشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المشروع على تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، مميزة بين الأصول القابلة للإستهلاك (Consumable) والأصول البيولوجية الحاملة (Bearer)، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسبما هو مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يفصح المشروع عن المبالغ المسجلة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة حسب المجموعة. ويمكن للمشروع كذلك تقسيم هذه المبالغ المسجلة بين أصول ناضجة وغير ناضجة. وهذا التمييز يوفر معلومات قد تساعد في تقييم توقيت التكتفلات النقدية المستقبلية، ويقوم المشروع بالإفصاح عن أسس إجراء أي تمييز مثل هذا.

٤٤ الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك هي تلك التي سيتم حصادها كمحصول زراعي أو بيعها كأصول بيولوجية. ومن الأمثلة على الأصول القابلة للإستهلاك المولشي الخاصة بإنتاج اللحوم والمولشي المحتفظ بها للبيع، والأسماك في المزارع والمحاصيل مثل الذرة والقمح والأشجار من أجل الأخشاب، والأصول البيولوجية الحاملة هي الأصول عدا عن الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك، مثال ذلك، المولشي التي ينتج عنها الحليب والكرمة وأشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب بينما تبقى الشجرة، والأصول للبيولوجية الحاملة ليست محاصيل زراعية بل هي أصول تتجدد ذاتيا.

٤٥ يمكن تصنيف الأصول البيولوجية إما كأصول بيولوجية ناضجة أو كأصول بيولوجية غير ناضجة. والأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قابلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك) أو التي هي قادرة على إعطاء محاصيل منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة).

٤٦ يجب على المشروع بيان ما يلي إذا لم تكن قد أوضحت عنه في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) طبيعة أنشطتها التي تنطبق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و

(ب) القياسات أو التقديرات غير المالية للكسب الفطرية لما يلي:

(١) كل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة؛ و

(٢) نتائج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.

٤٧ يجب على المشروع الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموع من الأصول البيولوجية.

٤٨ يجب أن يوضح المشروع عن القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال لفترة محددة عند نقطة الحصاد.

٤٩ يجب على المشروع الإفصاح عما يلي:

(أ) وجود الأصول البيولوجية المحدودة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للإلتزامات؛

(ب) مبلغ الإلتزامات لتطوير وممتلكات الأصول البيولوجية؛ و

(ج) إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.

٥٠ يجب على المشروع تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، والمعلومات المقارنة غير مطلوبة، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:

(أ) المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛

(ب) الزيادات الناتجة عن المشتريات؛

(ج) الانخفاضات الناتجة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة كأنها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد والتي هي مصنفة كأنها متاحة للبيع) بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥؛

(د) الانخفاضات الناتجة عن الحصاد؛

(هـ) الزيادات الناتجة عن دمج منشآت الأعمال؛

(و) صافي فورقات الصرف الناتجة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبية في عملي عرض مختلفة، وفي ترجمة الصلبيات الأجنبية بصفة عرض المنشأة في تقريرها؛ و

(ز) التغيرات الأخرى.

٥١ من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية والتغيرات في الأسعار في السوق. والإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيد في تقييم أداء الفترة الحالية والاحتمالات المستقبلية، وبشكل خاص إذا توجد دورة إنتاج تزيد عن سنة. وفي هذه الحالات، تشجع المشروع أن تصحح حسب المجموعة لو

خلافًا لذلك عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مخصصًا منها التكاليف المقررة عند نقطة البيع للدلالة ضمن صافي الربح أو الخسارة بسبب التغيرات المالية وبسبب التغيرات في السعر. وهذه المعلومات هي أقل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثل ذلك، عند تربية الدجاج أو زراعة الحبوب).

٥٢ ينجم عن التحول البيولوجي عدد من أنواع التغير المادي-النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر، وكل واحد منها قابل للقياس والملاحظة. وكل واحد من هذه التغيرات المالية لها علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. كما أن التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضًا تغير مادي.

٥٣ كثيرًا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى. وإذا وقع حثث ولاذي بسبب حجمه أو طبيعته أو تكراره يتلحق بفهم أداء المشروع للفترة فإنه يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل والمسرورف ذات العلاقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، وتشمل الأمثلة على ذلك، انتشار مرض مقال أو حدوث فيضان أو حط شديد أو صقيع أو وباء من الحشرات.

الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

٥٤ إذا قاس المشروع الأصول البيولوجية بتكلفتها مخصصًا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متركمة في انخفاض القيمة (انظر فقرة ٣٠) في نهاية الفترة فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛

(ج) إذا أمكن، نطاق التكاليف التي يحتمل جدًا أن تقع القيمة العادلة ضمنها؛

(د) أسلوب الإستهلاك المستخدم؛

(هـ) الأعمار المتبقية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛ و

(و) إجمالي المبلغ المسجل والإستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتركمة للانخفاض في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٥٥ إذا قام المشروع خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها مخصصًا منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متركمة في انخفاض القيمة (انظر الفقرة ٣٠)، فإنه يجب على المشروع الإفصاح عن أي مكسب أو خسارة تم الاعتراف بها عند التصرف في هذه الأصول البيولوجية، ويجب أن تفسح المطالبة التي تتطلبها الفقرة ٥٠ عن المبالغ المتوقعة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل، إضافة إلى ذلك يجب أن تشمل المطالبة المبالغ التالية الداخلة ضمن صافي الربح أو الخسارة المتوقعة بهذه الأصول البيولوجية:

(أ) خسائر الانخفاض في القيمة؛

(ب) عكوسات خسائر انخفاض القيمة؛ و

(ج) الإستهلاك.

٥٦ إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها في السابق بتكلفتها مخصوصا منها أي إستهلاك متراكم ودية خسارة متركمة في انخفاض القيمة العادلة قليلة للقياس بشكل موثوق به خلال لفترة الحالية فإنه يجب على المشروع الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية.

(أ) وصف للأصول البيولوجية؛

(ب) إيضاح لماذا أصبحت القيمة العادلة قليلة للقياس بشكل موثوق به؛ و

(ج) أثر التغيير.

المنح الحكومية

٥٧ يجب أن يفصح المشروع عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعي الذي يعطيه هذا المعيار.

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في اللبقات المالية؛

(ب) الشروط التي لم تتم تليبيتها والطوارئ الأخرى المتعلقة بالمنح الحكومية؛ و

(ج) الانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.

تاريخ النفاذ والانتقال

٥٨ يصبح المعيار المحاسبي الدولي هذا نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٣ أو بعد هذا التاريخ. وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية على التطبيق الأبر، وإذا قام المشروع بتطبيق هذا المعيار للفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٣ فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٥٩ لا يضع هذا المعيار أية أحكام انتقالية محددة. وتبني هذا المعيار هو حسب المعيار المحاسبي الدولي ٨ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

الملحق

أمثلة توضيحية

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية ولم يعتمد مجلس اللجنة، وهذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعيار ٤١، وغرض المعيار إيضاح تطبيق المعايير.

١١ المثال الأول يوضح كيف وضع متطلبات العرض والإفصاح لهذا المعيار موضع التنفيذ لمشروع مزرعة ألبان. وهذا المعيار يشجع فصل التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية للمشروع إلى تغير مادي وتغير في السعر. وهذا الفصل يبين في المثال ١. ويوضح المثال ٢ كيفية فصل التغير المادي في السعر.

٢١ لا تتفق البيانات المالية في المثال ١ مع كافة متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى، والأساليب الأخرى الخاصة بالعرض والإفصاح قد تكون أيضاً مناسبة.

الملحق أ مثال ١ مشروع الألبان هـ و ي المحنودة

الميزانية الصومية

٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	٣١ ديسمبر ٢٠٠١	ملاحظات	مشروع هـ و ي المحنودة للميزانية الصومية
			الأصول
			الأصول غير المتداولة
٤٧٧٣٠	٥٢٠٦٠		مشتبة ألبان - غير ناضجة ^(١)
٤١١,٨٤٠	٣٧٢٩٩٠		مشتبة ألبان - ناضجة ^(١)
٤٥٩٧٥٠	٤٢٥٠٥٠	٣	المجموع الفرعي- الأصول البيولوجية
١٤٠,٩٨٠٠	١٤٦٢٦٥٠		الممتلكات والمصانع والمعدات
١٨٦٩٣٧٠	١٨٨٧٧٠٠		إجمالي الأصول غير المتداولة
			الأصول المتداولة
			المخزون
٧٠٦٥٠	٨٢٩٥٠		للتجارة والذمم المدبنة الأخرى
٦٥٠٠٠	٨٨٠٠٠		النقد
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة
١٤٥٦٥٠	١٨٠,٩٥٠		إجمالي الأصول
٢٠١٥٠٢٠	٢٠٦٨٦٥٠		حقوق الملكية والإلتزامات
			حقوق الملكية
			رأس المال الصلار
١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		الأرباح المتراكمة
٨٦٥٠٠٠	٩٠٢٨٢٨		إجمالي حقوق المساهمين
١٨٦٥٠٠٠	١٩٠,٢٨٢٨		الإلتزامات المتداولة
			للتجارة والذمم الدائنة الأخرى
١٥٠٠٢٠	١٦٥,٨٢٢		إجمالي الإلتزامات المتداولة
٢٠١٥٠٢٠	٢٠٦٨٦٥٠		إجمالي حقوق المساهمين والإلتزامات

(١) يشتمل المشروع ولكن ليس مطلوباً منها تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول المتداولة والفرق بين الأصول البيولوجية لقليلة للاستهلاك والحمللة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة حسباً هو مناسب، وعلى المشروع الإفصاح عن أساس عمل أية تمييزات من هذا القبيل

بيان الدخل*

ملاحظات	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر	مشروع هـ و ي المحدودة
	٢٠٠١	بيان الدخل
	٥١٨٢٤٠	القيمة العادلة للحليب المنتج
٣		المكاسب للناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة
		مخصوصا منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع لمائية
	٣٩,٩٣٠	الألبان.
	٥٥٨١٧٠	
	(١٣٧٥٢٣)	المخزون المستخدم
	(١٢٧٢٨٣)	تكاليف الموظفين
	(١٥٢٥٠)	مصرف الاستهلاك
	(١٩٧٠٩٢)	المصروفات التشغيلية الأخرى
	(٤٤٧,١٤٨)	
	٨١٠٢٢	لربح من الصلوات
	(٤٣١٩٤)	مصرف ضريبة الدخل
	٣٧٨٢٨	صافي الربح للفترة

* تم بيان الدخل هذا تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني على طبيعة المصروفات، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ١ عرض البيانات المالية أن يقوم المشروع بالعرض في صدر بيان الدخل أو في الإيضاحات حول بيان الدخل تحليلا لمصروفات باستخدام تصنيف مبني على إما طبيعة المصروفات أو مهمتها ضمن المشروع، ويشجع المعيار المحاسبي الدولي الأول على عرض تحليل المصروفات في سرر بيان الدخل.

بيان التغيرات في حقوق المساهمين*

مشروع هـ و ي المحدودة بيان التغيرات في

حقوق المساهمين

السنة المنتهية في

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

رأس المال المساهم	الأرباح المتراكمة	الإجمالي
الرصيد في ١ يناير ٢٠٠١	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠
صافي ربح الفترة	٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨

بيان التكلفة النقدي^١

مشروع هـ و ي للألبان المحدودة

بيان التكلفة النقدي

تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية

مستلزمات نقدية من مبيعات الحليب

مستلزمات نقدية من مبيعات الماشية

نقد مدفوع مقابل إمدادات وللموظفين

نقد مدفوع مقابل مشتريات ماشية

ضريبة الدخل المدفوعة

صافي النقد من الأنشطة التشغيلية

تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية

شراء ممتلكات ومصانع ومعدات

صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية

صافي لزيادة في النقد

النقد في بداية الفترة

النقد في نهاية الفترة

السنة المنتهية في

٣١ ديسمبر ٢٠٠١

ملاحظات	٤٩٨٠٢٧
	٩٧,٩١٣
	(٤٦٠,٨٣١)
	(٢٣٨١٥)
	١١١٢٩٤
	(٤٣,١٩٤)
	٦٨١٠٠
	(٦٨١٠٠)
	(٦٨١٠٠)
	صفر
	١٠٠٠٠
	١٠٠٠٠

* هذا هو واحد للنماذج الجديد لبيان التغيرات في حقوق المساهمين المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١.

^١ بلغ بيان التكلفة النقدي هذا عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الأسلوب المباشر، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٧ "بيان التكلفة النقدي" أن يقوم المشروع بالإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر. ويشجع المعيار المحاسبي الدولي ٧ على استخدام الأسلوب المباشر.

إيضاحات

١ العمليات والأنشطة الرئيسية

تعمل شركة هـ و ي للألبان المحدودة ("الشركة") في إنتاج الحليب لتزويده لمختلف العملاء. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ احتفظت الشركة بمعد ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج الحليب (أصول ناضجة) و ١٣٧ عجلا تتم تربيتها لإنتاج الحليب في المستقبل (أصول غير ناضجة). وقد أنتجت الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلو غراما من الحليب ذا قيمة عادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع البالغة ٥١٨٢٤٠ (المحددة في وقت الحلب) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١.

٢ المياسات المحاسبية

الماشية والحليب

يتم قياس الماشية بمقدار قيمتها العادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية وقيم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق للماشية ذات العمر والسلالة والميزة الجينية الممثلة. ويتم قياس الحليب مبدئيا بمقدار قيمته العادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع في وقت الحلب. ويتم تحديد القيمة العادلة للحليب بناء على أسعار السوق في المنطقة المحلية.

٣ الأصول البيولوجية

٢٠٠١	مطابقة المبالغ المسجلة لماشية الألبان
٤٥٩٥٧٠	المبلغ المسجل في ١ يناير ٢٠٠١
٢٦٢٥٠	الزيادات الناجمة عن المشتريات
	المكسب الناجم عن التغيرات العادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع لتغيرات مادية*
١٥٣٥٠	المكسب الناجم عن التغيرات في القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف التقديرية عند نقطة البيع العائدة للتغيرات في الأسعار*
٢٤٥٨٠	الانخفاضات الناجمة عن المبيعات
(١٠٠٧٠٠)	المبلغ المسجل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
٤٢٥٠٠	

٤ إستراتيجيات إدارة المخاطرة المالية

الشركة معرضة لمخاطر مالية ناجمة عن تغيرات في أسعار الحليب. ولا تتوقع الشركة أن تنخفض أسعار الحليب بشكل كبير في المستقبل المنظور، وذلك لم تدخل في مشتقات أو عقود أخرى لإدارة مخاطرة انخفاض أسعار الحليب. وتقوم الشركة بمراجعة نظرتها لأسعار الحليب بشكل منتظم عند النظر في الحاجة إلى إدارة نشطة للمخاطرة المالية.

* يشجع تقسيم الزيادة في القيمة العادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات الفعلية والجزء الذي يعزى للتغيرات في الأسعار، إلا أن المعيار لا يتطلب ذلك.

مثال ٢ : التغير العادي وتغير السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير العادي وتغير السعر. ويشجع المعيار على فصل التغير في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع إلى الجزء الذي يعزى للتغيرات المادية والجزء الذي يعزى للتغيرات في السعر، إلا أن هذا المعيار لا يتطلب ذلك.

تم الاحتفاظ بقطيع من الحيوانات عمرها سنتان وعددها ١٠ في ١ يناير ٢٠٠١، وتم شراء حيوان عمره ٢,٥ سنة في ١ يوليو ٢٠٠١ مقابل ١٠,٨ ، كما ولد حيوان في ١ يوليو ٢٠٠١، ولم يتم بيع حيوان أو التصرف فيه خلال الفترة، وكانت القيم العادلة للوحدة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع كما يلي:

١٠٠	حيوان عمره سنتان في ١ يناير ٢٠٠١
٧٠	حيوان ولد حديثاً في ١ يوليو ٢٠٠١
١٠,٨	حيوان عمره سنتان ونصف في ١ يوليو ٢٠٠١
٧٢	حيوان ولد حديثاً في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
٨٠	حيوان عمره نصف سنة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١٠,٥	حيوان عمره سنتان في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١١١	حيوان عمره سنتان ونصف في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
١٢٠	حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع

١٠٠٠	للقطيع في ١ يناير ٢٠٠١ (١٠٠×١٠)
١٠,٨	الشراء في ١ يوليو ٢٠٠١ (١٠,٨×١)

الزيادة في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير في السعر

٥٠	$(100 - 105) \times 1$
٣	(108×111)
<u>٥٥</u>	$(70 - 72) \times 1$

الزيادة في القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع بسبب التغير العادي:

١٥٠	$(105 - 120) \times 1$
٩	$(111 - 120) \times 1$
٨	$(72 - 80) \times 1$
<u>٢٣٧</u>	70×1

القيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند

نقطة البيع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

١٣٢٠	120×11
<u>١٤٠٠</u>	80×1

المحتويات

الفقرات

أساس الاستنتاجات

إستنتاج ٢-١	الخلفية
إستنتاج ٧-٣	الحاجة إلى معيار محاسبي دولي للزراعة
إستنتاج ١٧-٨	النطاق
إستنتاج ٦٠-١٣	القياس
إستنتاج ٤٠-١٣	الأصول البيولوجية
إستنتاج ٢١-١٣	القيمة العادلة مقابل التكلفة
إستنتاج ٢٦-٢٢	معاملة التكاليف عند نقطة البيع
إستنتاج ٣١-٢٧	الهرمية في قياس القيمة العادلة
إستنتاج ٣٢	نسبة تكرار قياس القيمة العادلة
إستنتاج ٣٣	التقييم المستقل
إستنتاج ٣٧-٣٤	عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية
إستنتاج ٤٠-٣٨	المكاسب والخسائر
إستنتاج ٤٦-٤١	المحصول الزراعي
إستنتاج ٥٤-٤٧	عقود المبيعات
إستنتاج ٥٧-٥٥	الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي
إستنتاج ٦٠-٥٨	الأصول غير الملموسة
إستنتاج ٦٢-٦١	الإلتزامات اللاحقة
إستنتاج ٧٣-٦٢	المنح الحكومية
إستنتاج ٨١-٧٤	الإفصاح
إستنتاج ٧٧-٧٤	الإفصاح المنفصل للتغيرات المالية والتغيرات في السعر
إستنتاج ٧٩-٧٨	الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة
إستنتاج ٨١-٨٠	الإفصاحات الأخرى
إستنتاج ٨٢	ملخص التغيرات في مموّدة العرض إي ٦٥

أساس الإستنتاجات

قام بإعداد هذا الملحق موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولم يعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا الملحق يلخص أسباب المجلس لما يلي:

(أ) المبادرة بقتراح معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة؛ و

(ب) قبول أو رفض آراء بديلة معينة.

وقد لولي أعضاء المجلس أهمية أكبر لبعض العوامل أكثر من غيرها.

الخلفية

إستنتاج ١ في عام ١٩٩٤، قرر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية ("المجلس") تطوير معيار محاسبة دولي خاص بالزراعة، وعين لجنة توجيهية للمساعدة في تحديد المواضيع وتطوير الحلول الممكنة. وفي عام ١٩٩٦، نشرت اللجنة التوجيهية مسودة بيان للمبادئ محددة للمواضيع والبدائل واقتراحات للجنة التوجيهية لحل المواضيع ودعوى الجمهور للتطبيق. واستجابة لذلك تم استلام ٤٢ تعليقاً، وقامت اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات وعدلت بعض توصياتها وقدمتها للمجلس.

إستنتاج ٢ في يوليو ١٩٩٩، وافق المجلس على مسودة العرض إي ٦٥ "الزراعة"، وحدد ٣١ يناير ٢٠٠٠. كأخر موعد لتقديم التعليقات، واستلم المجلس ٦٢ تعليقاً حول مسودة العرض إي ٦٥، وقد جاءت هذه التعليقات من مختلف المنظمات الدولية وكذلك من ٢٨ بلداً منفرداً. وفي إبريل ٢٠٠٠، أرسل موظفو لجنة معايير المحاسبة الدولية استبياناً للمنشآت التي تمارس النشاط الزراعي في محاولة لتحديد موثوقية قياس القيمة العادلة المقترحة في مسودة العرض إي ٦٥ واستلمت ٢٠ رداً من ١١ بلداً. وفي ديسمبر ٢٠٠٠، بعد الأخذ في الاعتبار التعليقات حول مسودة العرض إي ٦٥ والردود على الاستبيان اعتمد المجلس المعيار المحاسبي الدولي ٤١، للزراعة ("المعيار")، وتلخص الفقرة ب ٨٢ أنهاء التغييرات التي أجراها المجلس في مسودة العرض إي ٦٥ لإتجاز المعيار.

الحاجة إلى معيار محاسبة دولي للزراعة

إستنتاج ٣ إن أحد الأهداف الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية هو تطوير معايير محاسبة دولية مناسبة للغرض العام للبيانات المالية لكافة المشارع التجارية. وبينما تنطبق معظم معايير المحاسبة الدولية على المنشآت في كافة الأنشطة فإن بعض معايير المحاسبة الدولية، على سبيل المثال، المعيار المحاسبي الدولي ٣٠ "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" يتناول مواضيع تنشأ في أنشطة معينة. وقد تناولت لجنة معايير المحاسبة الدولية كذلك مواضيع خاصة بالتأمين والصناعات الإستخراجية.

إستنتاج ٤ محدث تنوع في محاسبة النشاط الزراعي يصبح ما يلي:

(أ) قبل تطوير المعيار استثيت الأصول الخاصة بالنشاط الزراعي والتغيرات في هذه الأصول من نطاق معايير المحاسبة الدولية.

(١) استثنى المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" "المنتجين" من الماشية والمنتجات الزراعية ومنتجات الخنازير ... إلى الحد الذي تقلس به بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقيق حسب ممارسات راسخة في صناعات معينة؛

(٢) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" على الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة؛

(٣) لم يتناول المعيار المحاسبي الدولي ١٨ "الإيراد" الإيراد الناتج عن "الزيادات الطبيعية في القطعان والمنتجات الزراعية ومنتجات الغابات"؛ و

(٤) لم ينطبق المعيار المحاسبي الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية" على الغابات والموارد الطبيعية المماثلة المتجددة.

(ب) كانت الإرشادات المحاسبية للنشاط الزراعي التي طورها واضعوا الأنظمة الوطنية بشكل عام تدريجية، تم تطويرها كل موضوع معين متعلق بشكل من النشاط الزراعي يعتبر هاماً بالنسبة لذلك البلد؛ و

(ج) تخلق طبيعة النشاط الزراعي عدم تأكيد أو تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية، وبشكل خاص لأن الأحداث الهامة المرتبطة بالتحول البيولوجي (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) التي تغير جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية والتحقيق.

استنتاج ٥ معظم منظمات الأعمال العاملة في النشاط الزراعي هي وحدات الأعمال صغيرة ومستقلة وتركز على النقد والضريبة وتديرها عائلات، وكثيراً ما ينظر إليها على أنه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام، ويعتقد البعض أنه بسبب ذلك لن يكون لمعيار محاسبي دولي خاص بالزراعة تطبيق واسع النطاق. على أنه، حتى المنشآت الزراعية الصغيرة تبحث على رأس مال ومساعدات خارجية وبشكل خاص من البنوك أو الوكالات الحكومية، ومزودي رأس المال هؤلاء يطلبون بشكل متزايد بيانات مالية، إضافة إلى ذلك فقد نجم عن الاتجاه الدولي نحو تخفيف الأنظمة والحد المتزايد من الإدراجات عبر الحدود والمزيد من الاستثمار زيادة مقدار ونطاق النشاط الزراعي وتجارته. وقد خلق ذلك حاجة أكبر للبيانات المالية المبنية على مبادئ محاسبية صحيحة ومقبولة بشكل عام. ونظراً للأسباب المذكورة أعلاه أضاف المجلس في عام ١٩٩٤ إلى جدول أعماله مشروعاً خاص بالزراعة.

استنتاج ٦ طلبت مسودة بيان المبادئ بشكل محدد آراء حول جدوى تطوير معيار محاسبي دولي شامل خاص بالزراعة، وقد أوص بعض المعلقين أن تتوسع النشاط الزراعي يحول دون تطوير معيار محاسبي دولي مفرد بشأن محاسبة كافة الأنشطة الزراعية. وقال آخرون أنه يجب إضافة مبادئ مختلفة للنشاط الزراعي ذو الدورات الإنتاجية القصيرة والطويلة. وأشار بعضهم إلى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية دولية سهلة ذات نطاق واسع في تطبيقها، كما قال أيضاً المعلقون على مسودة بيان المبادئ إن الزراعة هي صناعة هامة في العديد من البلدان، وبشكل خاص في البلدان النامية والحديثة للتصنيع، وفي العديد من هذه البلدان هي أهم صناعة.

استنتاج ٧ بعد اخذ الملاحظات حول مسودة بيان المبادئ في الاعتبار، أعاد المجلس التأكيد على استنتاجه بأن هناك حاجة لمعيار محاسبي دولي. ويعتقد المجلس أن المبادئ الواردة في المعيار لها تطبيقات واسعة وتوفر مجموعة واضحة من المبادئ.

النطاق

٨ يستنتاج ٨ يحدد المعيار بين أشياء أخرى المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية وللقياس المبدئي للمحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع عند نقطة الحصاد، على أن المعيار لا يتناول تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد حيث أن المجلس لم يجد أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢ "مخزون" الذي يتناول المعاملة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخي^{*}، ومحاسبة التصنيع بعد الحصاد يتم بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢ أو معيار محاسبة دولي آخر منطبق (مثل ذلك إذا قام مشروع بقطع جذوع الأشجار وقررت استخدامها لبناء مبانيها يتم تطبيق المعيار ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" في محاسبة هذه الجزوع).

٩ يستنتاج ٩ قد يعتبر البعض هذا التصنيع إنه نشاط زراعي، وبشكل خاص إذا قام به نفس المشروع التي طورت المحصول الزراعي (مثل ذلك تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل تاجر الخمر الذي لبث العنب)، وبينما قد يكون هذا التصنيع امتداداً لمنطقتين طبيعيتين للنشاط الزراعي، والأحداث التي تتم قد تحمل بعض التشابه مع التحول البيولوجي، فإنه هذا التصنيع لا يدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في المعيار.

١٠ يستنتاج ١٠ نظر المجلس بشكل خاص وإذا كان يجب إدخال الظروف في نطاق المعيار حيث توجد عملية تقدم في العمر أو نضج طويلة بعد الحصاد (مثل ذلك بالنسبة لإنتاج النبيذ من العنب وإنتاج الجبن من الحليب، ولولئك الذين يعتقدون أنه يجب أن يغطي المعيار هذا التصنيع يورنون الحجج التالية:

(أ) إن عملية التقدم في العمر أو النضج مشابهة للتحول البيولوجي، وهي هامة لتقييم أداء المشروع؛ و

(ب) العديد من المنشآت الزراعية مندمجة عمودياً، وتعمل على سبيل المثال في إنتاج كل من العنب والنبيذ.

١١ يستنتاج ١١ قرر المجلس عدم إدخال هذه الظروف في نطاق المعيار بسبب الصعوبات في التفريق وبين عمليات التصنيع الأخرى (مثل تحويل المواد الخام إلى مخزون قابل للتسويق كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢). وقد توصل المجلس إلى أن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر ستكون مناسبة لمحاسبة هذه العمليات.

١٢ يستنتاج ١٢ نظر المجلس كذلك فيما إذا كان يجب تناول عقود بيع المنتجات البيولوجية أو المحصول الزراعي والمنح الحكومية المتعلقة بالنشاط الزراعي في المعيار. وهذه المواضيع تتم مناقشتها أثناء (انظر الفقرات ٤٧-٥٤ والفقرات ٦٣ و٧٣).

^{*} مصطلح "نظام التكلفة التاريخي" ليس أطول تطبيقاً المطلوبة للمراجعة التي أحدثت في معيار المحاسبة الدولي ٢ في ديسمبر ٢٠٠٣.

القياس

الأصول البيولوجية

القيمة العادلة مقابل التكلفة

استنتاج ١٣

يتطلب هذا المعيار أن يقوم المشروع باستخدام أسلوب القيمة العادلة في قياس أصوله البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي كما هو مقترح في مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥، فيما عدا الحالات حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الاعتراف للمبني.

استنتاج ١٤

يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة إن تأثيرات التغيرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي يتم بينها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية. وهم يعتقدون أن التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية للمشروع.

استنتاج ١٥

يقول أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة أيضا أن العمليات التي يتم الدخول بها لأحداث التحول البيولوجي كثيرا ما تكون لها علاقة ضعيفة مع التحول البيولوجي نفسه، وهكذا لها علاقة أكثر بعدا مع المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، تؤثر أنماط النمو في غاية مستغلة كمزرعة بشكل مباشر على توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية، ولكنها تختلف بشكل ملحوظ في التوقيت عن أنماط تحمل التكلفة. ولا يجوز الإبلاغ عن أي دخل حتى أول حصاد وبيع (من المحتمل ٣٠ سنة) في مشروع غابة مستغلة كمزرعة باستخدام نموذج محاسبة تكلفة تاريخية بناء على العملية. ومن ناحية أخرى يتم قياس النخل والإبلاغ عن طيلة الفترة حتى الحصاد الأولى إذا تم استخراج نموذج محاسبي يعترف ويقيس النمو البيولوجي استخدام القيم العادلة الحالية.

استنتاج ١٦

إلى جانب ذلك، أولئك الذين يدعمون قياس القيمة العادلة يدعمون أسبابا لاستنتاج أن القيمة العادلة مناسبة وموثوقة بشكل أكبر وأسهل مقارنتها وفهمها كمقياس للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول من التكلفة التاريخية، بما في ذلك:

(أ) تتم المتاجرة بالعديد من الأصول البيولوجية في أسواق نشطة تجب مراعاة أسعارها، وتوفر الأسواق النشطة لهذه الأصول قياسا موثوقا به لتوقعات السوق من المنافع الاقتصادية المستقبلية. ووجود مثل هذه الأسواق يزيد إلى حد كبير من موثوقية القيمة الموثقة كمؤشر للقيمة العادلة؛

(ب) إن قياسات تكلفة الأصول البيولوجية هي في بعض الأحيان أقل موثوقية من قياسات القيمة العادلة لأن المنتجات المشتركة والتكاليف المشتركة يمكنها خلق الوضاع تكون فيها العلاقة بين المخرجات غير محددة بشكل واضح، مما يؤدي إلى توزيع للتكلفة بشكل اعتباطي ومعتد بين مختلف نتائج التحول البيولوجي، وهذا للتوزيع يصبح اعتباطا أكثر إذا ولدت الأصول البيولوجية أصول بيولوجية إضافية (ذرية) واستخدمت الأصول البيولوجية الإضافية كذلك في النشاط الزراعي للمشروع؛

(ج) إن دورات الإنتاج الطويلة نسبيا والمستمرة مع التقلب في كل من الإنتاج وبيئة السوق تعني أنه كثير ما لا تبين الفترة المحاسبية للدورة بأكملها. ولذلك فإن القياس في نهاية الفترة (مقابل وقت المعاملة) له أهمية أكبر في التوصل إلى قياس الأداء أو المركز المالي للفترة الحالية، وكلما كان

محصول السنة الحالية أقل أهمية بالنسبة للتحويل البيولوجي الكلي كلما زادت أهمية قياس التخفيض في الأصل (النمو والتحلل) في نهاية الفترة، وفي حركة الدوران العالية ودورة الإنتاج القصيرة نسبياً والأنظمة الزراعية التي هي تحت رقابة عالية (مثل ذلك، إنتاج الدجاج المشوي أو الفطر) الذي يتم خلاله معظم التحويل البيولوجي والحصول على العلة خلال سنة فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الاقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتاً. وهذا الثبات الظاهر لا يغير العلاقة بين قيمة السوق الحالية والمنافع الاقتصادية المستقبلية، إلا أنه يجعل الفرق في أسلوب القياس أقل أهمية؛ و

(د) ينشأ عن اختلاف مصادر الحيوانات والنباتات البديلة (التي تربي في البيت أو المشتراة) اختلاف التكاليف في أسلوب التكلفة التاريخية. ويجب أن ينشأ عن الأصول الممتثلة توقعات مشابهة فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية، وتتجم إمكانية مقارنة وفهم كبيرة عندما يتم قياس أصول متشابهة والإبلاغ عنه باستخدام نفس الأسس.

١٧ يستنتاج يعتقد أولئك الذين يعارضون قياس الأصول البيولوجية بقيمتها للعائلة وجود موثوقية عالية قياس التكلفة التاريخية هي نتيجة عمليات تجارية بحثية، ولذلك فهي توفر دليلاً على قيمة سوقية مفتوحة في تلك النقطة من الوقت. ويمكن التحقق منها بشكل مستقل، وأهم شيء أنهم يعتقدون أن القيمة للعائلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق به وأنه من المحتمل أن يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على أنها قيمة عادلة إلا أنها مبنية على افتراضات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق منها. ومن الممكن تقديم المعلومات الخاصة بالقيمة للعائلة عدا أن تكون في رقم واحد في البيانات المالية. وهم يعتقدون أن نطاق المعيار واسع للغاية، كما أنهم يجادلون بأن:

(أ) أسعار السوق كثيراً ما تكون متقلبة ودورية، ولا تصلح كأساس للقياس؛

(ب) قد يكون من المرهق طلب تقييم عادل في تاريخ كل ميزانية عمومية، وبشكل خاص إذا طلبت تقارير مرحلية؛

(ج) إن عرف التكلفة التاريخية راسخ بشكل جيد ومستخدماً بشكل عام، واستعمال أي أساس آخر يجب أن يرافقه تغيير في "إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية" لاعداد وعرض البيانات المالية" (الإطار)، ومن أجل تحقيق التوافق مع معيار المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يجب قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها؛

(د) يوفر قياس التكلفة قياساً أكثر موضوعية واتساعاً؛

(هـ) قد لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية في بعض البلدان، وفي هذه الحالات لا يمكن قياس القيمة للعائلة بشكل موثوق به، خاصة أثناء فترة النمو في حالة أصل بيولوجي له فترة نمو كبيرة (مثل ذلك أشجار في غابة مستغلة كمزرعة)؛

(و) ينجم عن قياس القيمة للعائلة الإعراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة، وهو يتعارض مع المبادئ في المعايير المحاسبية الدولية حول الإعراف بالإيراد؛ و

(ز) قد لا توجد علاقة وثيقة بين أسعار السوق في تاريخ الميزانية العمومية والأسعار التي سيتم بيع الأصول على أساسها، كما أن العديد من الأصول البيولوجية لم يتم الاحتفاظ بها للبيع.

استنتاج ١٨ اتخذ الإطار موقف الحياد فيما يتعلق باختيار أسس القياس، وحدد أنه يتم استخدام عدد من الأسس المختلفة بدرجات مختلفة وفي مجموعات مختلفة، بالرغم من أنه أشار إلى أن التكلفة التاريخية، هي أكثر شيوعاً في الاستعمال. والبدائل التي تم تحديدها هي التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية والقيمة للتحقيق والقيمة الحالية. وتوجد سوابق لقياس القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

استنتاج ١٩ توصل المجلس إلى أن المعيار يجب أن يتطلب نموذج قيمة عادلة للأصول البيولوجية الخاصة بالنشاط الزراعي بسبب الطبيعة والخصائص الفريدة للنشاط الزراعي. على أن المجلس توصل كذلك إلى أنه في بعض الحالات، لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، وقد يؤدي بعض المستجيبين للاستبيان، وكذلك بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ اهتماماً كبيراً بشأن موثوقية قياس القيمة العادلة لبعض الأصول البيولوجية، وكان حججهم في ذلك.

(أ) لا توجد أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، وبشكل خاص للأصول البيولوجية التي لها فترة نمو طويلة؛

(ب) كثيراً ما تكون القيمة الحالية لصفافي التناقضات النقدية المتوقعة قياساً غير موثوق به للقيمة العادلة بسبب الحاجة إلى افتراضات غير موضوعية واستخدامها (مثل ذلك بشأن الطقس)؛

(ج) لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به قبل الحصاد.

اقترح بعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ وجوب أن يشمل المعيار استثناء خاصاً بالموثوقية التي لا يوجد بها سوق نشط.

استنتاج ٢٠ قرر المجلس وجود حاجة إلى إدخال استثناء خالص بالموثوقية للحالات التي لا تتوفر فيها أسعار أو قيم محددة من قبل السوق والتقدير البديلة للقيمة العادلة حددت أنها غير موثوق بها بشكل واضح. ففي هذه الحالات، يجب قياس الأصول البيولوجية بمقدار تكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متركمة في انخفاض القيمة. وعند تحديد التكلفة والاستهلاك المتراكم والخسائر المتركمة في انخفاض القيمة على المشروع أن تأخذ في الاعتبار المعيار المحاسبي الدولي ٢، المخزون، والمعايير المحاسبي الدولي ١٦ "للممتلكات المصنعة والمعدات"، والمعايير المحاسبي الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول".

استنتاج ٢١ رفض المجلس المعالجة الأساسية للقيمة العادلة والمعاملة البديلة المسموح بها للتكلفة التاريخية بسبب إمكانية المقارنة والفهم الأكبر التي يتم تحقيقها باتباع أسلوب قيمة عادلة إجباري عند وجود أسواق نشطة. كما أن المجلس لا يحس بالارتياح مع وجود خيارات في معايير المحاسبة الدولية.

معاملة التكاليف عند نقطة البيع

استنتاج ٢٢ يتطلب المعيار وجوب قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف عند نقطة البيع. وتشمل التكاليف عند نقطة البيع السموات للوسطاء والمتعاملين والضرر التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع والضرر والرسوم المحولة. ولا تشمل التكاليف عند نقطة البيع تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصول إلى السوق. ويتم خصم تكاليف النقل هذه والتكاليف الأخرى عند تحديد القيمة العادلة (أي أن القيمة العادلة هي سعر السوق ناقصاً تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصل إلى السوق).

استنتاج ٢٣ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ وجوب خصم تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع التي سيتم تحملها لإيصال الأصل إلى السوق، (مثل تكاليف النقل) وذلك عند تحديد القيمة العادلة إذا أريد بيع أصل

بيولوجي في سوق نشط في مكان آخر. على أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تحدد معاملة التكاليف عند نقطة البيع، وقد اقترح بعض المعلقين وجوب أن يوضح المعيار معاملة التكاليف عند نقطة البيع وكذلك تكاليف التصرف بالأصل قبل البيع.

٢٤ استنتاج قال البعض أنه يجب عدم خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج القيمة العادلة، وحثهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ستكون تقديرا متحيزا لتقدير السوق للتخفيضات النقدية المستقبلية لأن التكاليف عند نقطة البيع سيتم الاعتراف بها في الحقيقة كمصروف مرتين إذا دفع الممتلك تكاليف نقطة البيع عند الإمتلاك، مرة فيما يتعلق بالامتلاك المبدئي للأصول البيولوجية، ومرة فيما يتعلق بالقياس الفوري بالقيمة للعائلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. ومن الممكن أن يحدث هذا حتى ولو لم يتم تكبد التكاليف عند نقطة البيع حتى فترة مستقبلية أو قد يدفع أبدا للأصل البيولوجي الحامل الذي لن يتم بيعه.

٢٥ استنتاج من ناحية أخرى يستند البعض أن يجب خصم التكاليف عند نقطة البيع في نموذج قيمة عادلة. وهم يعتقدون أن المبلغ المسجل لأصل يجب أن يمثل المنافع الاقتصادية التي يتوقع أن تتدفق من الأصل. وحثهم في ذلك أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع تمثل تقدير السوق للمنافع الاقتصادية التي يتوقع أن تتدفق للمشروع من ذلك الأصل في تاريخ الميزانية العمومية. كما أنهم يقولون أن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عن خسارة مؤجلة إلى أن يحدث البيع.

٢٦ استنتاج توصي المجلس إلى أن القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع هي قياس مناسب لكثير للأصول البيولوجية، مع الاعتراف بشكل خاص إن عدم خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع من الممكن أن ينجم عنه خسارة مؤجلة.

الهرمية في قياس القيمة العادلة

٢٧ يستلزم المعيار إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي أن يكون السعر المعروف في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. وإذا لم يوجد سوق نشط على المشروع استخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق (مثل سعر آخر معاملة) عندما تكون متوفرة. على أنه في بعض الظروف، قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف يبين المعيار أنه يجب على المشروع استخدام القيمة الحالية لصافي التخفيضات النقدية المتوقعة من الأصل.

٢٨ استنتاج اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا وجد سوق نشط لأصل بيولوجي فإنه يجب على المشروع استخدام سوق نشط، اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب على المشروع النظر في أسس قياس أخرى مثل سعر آخر معاملة لنفس النوع من الأصول والمقاييس الأساسية للقطاعات والقيمة الحالية لصافي التخفيضات النقدية المتوقعة، ولم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ هرمية في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، أي أن مسودة العرض إي ٦٥ لم تفضل أي أساس على الأساس الأخرى.

٢٩ استنتاج نظر المجلس في تحديد هرمية صريحة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، ويعتقد البعض أن استخدام أسعار أو قيم محددة من قبل السوق. على سبيل المثال، سعر آخر معاملة في السوق، سيفضل دائما على القيمة الحالية لصافي التخفيضات النقدية المتوقعة. ومن ناحية أخرى يعتقد البعض أن الأسعار أو

القيمة المحددة من قبل السوق لأن تكون بالضرورة مفضلة على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، وبشكل خاص عندما تستخدم المشروع أسعار السوق لأصول مماثلة مع تحليل لعكس الفروقات.

إستنتاج ٣٠: توصل المجلس إلى أن هزيمة مفصلة أن توفر مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع كافة الظروف التي قد تنشأ، وقرر عدم وضع هزيمة مفصلة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، على أن المجلس قرر أن يبين أنه يجب على المشروع استخدام كافة الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق حيث أنه خلافا لذلك هناك احتمال أن تختار المنشآت استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل حتى ولو توفرت أسعار مفيدة محددة من قبل السوق. ومن ضمن الشركات البالغ عددها عشرون شركة التي استجابت للاستبيان استخدمت ست شركات القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة كأساس لقياس القيمة العادلة، وإضافة إلى ذلك قالت شركتان أنه من المستحيل قياس أصولها البيولوجية بشكل موثوق به حيث أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة أن تكون موثوق بها (حيث أنها تحتاج استخدام القيمة الحالية كأساس).

إستنتاج ٣١: عندما يكون للمشروع إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق فإن المعيار يبين أنه يجب على المشروع استخدام أكثر سوق مناسب. فعلى سبيل المثال إذا توفر للمشروع إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين، فإنه يجب عليها استخدام سعر السوق الذي يتوقع أن يتم استخدامه. ويعتد البعض أن أكثر الأسعار فائدة في أسواق الذي يمكن الوصول إليه يجب استخدامه، ويعكس المعيار الرأي بأن أكثر قياس مناسب ينجم عن استخدام السوق الذي يتوقع استخدامه.

نسبة تكرار قياس القيمة العادلة

إستنتاج ٣٢: يقول البعض أنه يجب السماح بقياس القيمة العادلة عددا أقل من المرات بسبب الاهتمام بالأعباء على المشروع. وقد رفض المجلس هذا الأسلوب للأسباب التالية:

- (أ) الطبيعة المثمرة للتحويل البيولوجي؛
- (ب) عدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية ونتائج التحويل البيولوجي؛ و
- (ج) التوفر للعالم لقياسات موثوق بها للقيمة العادلة بتكلفة معقولة.

التقييم المستقل

إستنتاج ٣٣: أشار عدد كبير من المعلقين على مسودة بيان المبادئ إلى أنه إذا تم استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة لتحديد القيمة العادلة فإنه يجب طلب تقييم خارجي مستقل. وقد رفض المجلس هذا الاقتراح حيث أنه يعتقد أن التقييمات الخارجية المستقلة ليست مستخدمة بشكل عام لنشاط زراعي كبيرا. ويعتد المجلس أن الأمر يعود للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به، بما ذلك مدى الحاجة إلى مشاركة معيّن مستقلين.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

إستنتاج ٣٤: كما أشرنا سابقا قرر المجلس إدخال استثناء خاص بالموثوقية في المعيار للحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الإعتراف المبني. ويشير المعيار إلى الافتراض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به لأصل بيولوجي. على أنه، يمكن بعض هذا الافتراض فقط عند الإعتراف المبني لأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وحدثت التعديلات البديلة لقيمتها

العادلة على أنها غير موثوق بها، وفي هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصصاً منها أي استهلاك متراكم، وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق فيه فإن المعيار يتطلب وجوب بدء المشروع بقياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

إستنتاج ٣٥ يعتقد البعض أنه إذا كان المشروع في السابق يستخدم استثناء الموثوقية فإنه يجب عدم السماح للمشروع في البدء بقياس القيمة العادلة (أي أنه يجب على المشروع أن تستمر باستخدام أساس التكلفة). وحجتهم في ذلك أنه يجب أنه يكون القرار شخصياً لتحديد متى أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به، وأن هذا الحكم الشخصي قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق واحتمال سوء الاستخدام، على أن المجلس أشار إلى أنه، في نشاط الزراعي من المحتمل أن تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل أكثر موثوقية حينما يحدث التحول البيولوجي، وأن قياس القيمة العادلة يفضل على التكلفة في هذه الحالات، وهكذا قرر المجلس طلب قياس القيمة العادلة حينما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به.

إستنتاج ٣٦ إذا كان المشروع في السابق بقيس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب وجوب استمرار المشروع في قياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع حتى يتم التصرف بها، ويقول البعض أن التقديرات الموثوقة قد لا تستمر توافرها، ويعتقد المجلس أن هذا قلما يحصل وقد لا يحصل أبداً، وتبعاً لذلك قرر المجلس منع المشاريع من تغيير أساس قياسها من القيمة العادلة إلى التكلفة، لأن المشروع خلافًا لذلك قد يستخدم استثناء الموثوقية كحذر للتوقف عن استخدام محاسبة القيمة العادلة في سوق هابط.

إستنتاج ٣٧ إذا استخدم المشروع استثناء الموثوقية فإن المعيار يتطلب بإيضاحات إضافية، وتشمل الإيضاحات الإضافية المعلومات الخاصة بالأصول البيولوجية المحتفظ بها في نهاية الفترة مثل وصف للأصول وتوضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل به، وتشمل الإيضاحات الإضافية كذلك المكسب أو الخسارة المعترف بها لفترة عند التصرف بالأصول البيولوجية المقاسة بمقدار التكلفة مخصصاً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، حتى ولو تكن هذه الأصول البيولوجية محتفظ به في نهاية الفترة.

المكاسب والخسائر

إستنتاج ٣٨ يتطلب المعيار أن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبني بأصل بيولوجي ومن التخوير في القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي يجب إدخالها ضمن صافي الربح أو للخسارة للفترة^١ التي تنشأ فيها، وحجة أولئك الذين يدعون هذه المعاملة هي أن التحول البيولوجي هو حدث مهم يجب إدخاله في صافي الربح أو الخسارة للأسباب التالية.

(أ) لحدث هام لفهم أداء المشروع؛ و

^١ استبدل معيار المحاسبة الدولي ١٦ "عرض البيانات المالية" (المعدل في ٢٠٠٢) مصطلح "صافي الربح أو الخسارة" بـ "الربح أو الخسارة".

(ب) يتفق هذا مع أسس الإستحقاق في المحاسبة.

إستنتاج ٣٩ قال بعض المعلقين على مسودة بيان المبادئ ومسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها، وحثهم في ذلك ما يلي:

(أ) لا يمكن قياس آثار التحول البيولوجي بشكل موثوق به، ولذلك يجب عدم الإبلاغ عنها أنه دخل؛

(ب) يجب إدخال التغيرات في القيمة العادلة فقط في صافي الربح أو الخسارة عندما تتحقق الأرباح؛

(ج) يزيد الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر غير المتحققة في صافي الربح أو الخسارة من نقل الأرباح؛

(د) قد لا تتحقق نتائج التحول البيولوجي أبداً، وبشكل خاص إذا أخذنا في الاعتبار المخاطر التي تتعرض لها الأصول البيولوجية؛ و

(هـ) من السابق لأوانه طلب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في صافي الربح أو الخسارة إلى أن يتم حل المسائل الخاصة بالإبلاغ عن الأداء.

إستنتاج ٤٠ رفض المجلس طلب إدخال التغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية حيث أنه من الصعب إيجاد أي أسس تصوري للإبلاغ عن أي جزء من التغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي مباشرة في حقوق الملكية. ولا يوجد تمييز في الإطار بين الاعتراف في الميزانية العمومية والاعتراف في بيان الدخل.

المحصول الزراعي

إستنتاج ٤١ يتطلب المعيار وجوب قياس المحصول الزراعي الذي يتم حصده من الأصول البيولوجية للمشروع بقيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. وهذا القياس هو للتكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق.

إستنتاج ٤٢ أشار المجلس إلى أنه يجب تطبيق نفس الأسس بشكل علم على المحصول الزراعي عند الاعتراف المبني وعلى الأصل البيولوجي الذي اخذ منه هذا المحصول. ونظراً لأن القيمة العادلة للأصل البيولوجي اخذ في الاعتبار وضع المحصول الزراعي الذي سيحصل من الأصل البيولوجي فإنه سيكون من غير المنطقي قياس المحصول الزراعي بالتكلفة عندما يقل الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة. فطى سبيل المثال، القيمة العادلة لخروف عليه نصف جزء سوف تختلف عن القيمة العادلة لخروف مشابه عليه جزء سوف كاملة. وسيكون أمراً غير متسق ونشوء الإبلاغ عن أداء الفترة الحالية إذا تم قياس الصوف المجزوز عند جزء بتكلفته عندما يتم تخفيض القيمة العادلة للخرفان بمقدار القيمة العادلة للصوف المجزوز.

إستنتاج ٤٣ كما أشرنا سابقاً يتم قياس أصول بيولوجية معينة بتكلفتها مخصصاً منها أي استهلاك متراكم واية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية. ويقول البعض بضرورة وجود استثناء موثوقية لقياس المحصول الزراعي. وقد رفض المجلس هذا الرأي لأن الحيد من الحجج الخاصة باستثناء الموثوقية لا تنطبق على المحصول الزراعي، فطى سبيل المثال، ما توجد أسواق للمحصول الزراعي أكثر من أسواق الأصول البيولوجية، أشار المجلس كذلك إلى أنه ليس من العملي بشكل علم تحديد تكلفة المحصول الزراعي المصنوع من الأصول البيولوجية بشكل موثوق به.

استنتاج ٤٤ فيما يتعلق بالقياس بعد الحصاد يقول البعض أنه يجب قياس المحصول الزراعي بقيمته العادلة عند نقطة الحصاد وفي تاريخ كل ميزانية عومية إلى أن يتم بيعه أو استهلاكه أو خلافاً لذلك التصرف فيه. وحجتهم في ذلك أن هذا الأسلوب سيضمن قياس جميع المحصول الزراعي من النوع المشابه بطريقة مماثلة بغض النظر عن تاريخ الحصاد مما سيضمن من إمكانية المقارنة والاتساق.

استنتاج ٤٥ توصل المجلس إلى أن القيمة العادلة مضمومة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع الحصاد يجب أن تكون لتكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢ أو معيار محاسبي دولي آخر منطبق، حيث أن ذلك متسق مع نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المطبق على عمليات التصنيع بشكل عام وأنواع المخزون الأخرى.

استنتاج ٤٦ للتوصل إلى الاستنتاج أعلاه أشار المجلس إلى أن المنشآت التي تقوم بالأنشطة الزراعي تشتري أحياناً المحصول الزراعي لإعادة بيعه، وكثيراً ما تقوم المنشآت الأخرى في معالجة المحصول الزراعي المشتري وتحويله إلى منتجات قليلة للاستهلاك، وإذا كان المحصول الزراعي سيتم قياسه بقيمته العادلة بعد الحصاد فإن الرغبة في تحقيق الاتساق توجب إعادة تقييم المخزون المشتري كذلك، وهذه المعاملة ليست متسقة مع المعيار المحاسبي الدولي ٢. ولم يجد المجلس أنه من المناسب القيام بتعديل جزئي للمعيار المحاسبي الدولي ٢.

عقود المبيعات

استنتاج ٤٧ كثيراً ما تدخل المشاريع في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو محصولها الزراعي في تاريخ مستقبلي. ويبين هذا المعيار أن أسعار العقود ليست مناسبة بالضرورة لتحديد القيمة العادلة، وأن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليست معطلة بسبب وجود عقد.

استنتاج ٤٨ لم تقترح مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقد لبيع أصل بيولوجي أو محصول زراعي. وقد اقترح بعض المعلقين تحديد المعاملة لعقد المبيعات حيث أن عقود المبيعات هذه شائعة في أنشطة زراعية معينة، كما أشار بعض المعلقين إلى أن بعض عقود مبيعات معينة لا تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعتراف والقياس"، وأنه لا يوجد معيار محاسبي دولي آخر يتناول هذه العقود.

استنتاج ٤٩ يقول للبعض أنه يجب استخدام أسعار العقود لقياس الأصول البيولوجية عندما يتوقع المشروع تسوية العقد بالتسليم، وتعتقد أن هذا سينجم عنه القيمة المعجلة التي هي أكثر ما تكون مناسبة للأصل البيولوجي. ويقول البعض الآخر أن أسعار العقود ليست بالضرورة مناسبة لقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة حيث أن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبتع راغبين في معاملة.

استنتاج ٥٠ توصل المجلس إلى أنه يجب عدم استخدام أسعار العقود في قياس الأصول البيولوجية لأن عقود المبيعات لا تعكس بالضرورة السوق الحالي الذي سيدخل فيه مشتر وبتع راغبين في معاملة، ولذلك فهي لا تمثل بالضرورة القيمة العادلة للأصول. وقد رغب المجلس في المحافظة على أسلوب منسق لقياس الأصول، وبدلاً من ذلك نظر المجلس فيما إذا كان الأمر يتطلب أن يتم قياس عقود المبيعات بالقيمة العادلة إلى المدى الذي يتم فيه قياس الأصل البيولوجي كذلك بقيمته العادلة.

إستنتاج ٥١ على أن المجلس أشار إلى أنه لتحقيق التماسك بين قياس أصل بيولوجي وعقد مبيعات متعلق بذلك فإنه يجب على المعيار أن يجعل قياس عقود المبيعات يقتصر بعناية بمقدار قيمتها العادلة، ويمكن للمشروع أن يدخل في عقد لبيع المحصول الزراعي الذي سيتم حصاده من الأصول البيولوجية للمشروع، وتوصل المجلس إلى أنه لن يكون من المناسب طلب قياس القيمة العادلة لعقد لبيع محصول زراعي ليس موجودا بعد (مثال ذلك الحليب الذي سيتم حلبه من بقرة) حيث أنه لم يتم بعد الاعتراف بالأصل أو قياسه بالقيمة العادلة، والقيام بذلك سيكون خارج نطاق المشروع للخاص بالزراعة.

إستنتاج ٥٢ وهكذا نظر المجلس في أن يجعل عقود المبيعات التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة تقتصر على بيع الأصول القائمة للمشروع ومحصولها الزراعي، على أن المجلس أشار إلى أنه من الصعب تفرقة المحصول الزراعي الموجود عن المحصول الزراعي غير الموجود، مثال ذلك:

(أ) إذا دخل المشروع في عقد لبيع قمح كامل النمو في تاريخ مستقبلي ولديها قمح في منتصف نموه في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يبدو من الواضح أن القمح الذي سيتم تسليمه بموجب العقد ليس موجودا بعد في تاريخ الميزانية العمومية؛ ولكن

(ب) من ناحية أخرى إذا دخل المشروع في عقد لبيع ماشية كاملة النمو في تاريخ مستقبلي ولديها ماشية كاملة النمو في تاريخ الميزانية العمومية فإنه يمكن القول أن الماشية موجودة في الشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، على أنه يمكن أيضا القول أن الماشية ليست موجودة بعد بالشكل الذي سيتم بيعها فيه في تاريخ الميزانية العمومية، حيث أن مزيدا من التحول البيولوجي سيتم بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التسليم.

إستنتاج ٥٣ أشار المجلس كذلك أنه يجب على المعيار أن يتطلب من المشروع أن توقف القياس بالقيمة العادلة لعقود المبيعات عندما يتم حصاد المحصول الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمشروع والذي سيتم بيعه بموجب العقد، حيث أنه لم يتم تناول محاسبة المحصول الزراعي في المعيار فيما عدا القياس المبني، والمعيار المحاسبي الدولي ٢ "المخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر ينطبق بعد الحصاد، وسيكون من غير المنطقي الاستمرار في القياس بالقيمة العادلة عندما يتم قياس المحصول الزراعي بالتكلفة التاريخية، وقد أشار المجلس إلى أنه لن يكون من الطبيعي أن يطلب من المشروع البدء في قياس عقد بالقيمة العادلة عندما يكون الأصل موجودا والتوقف عن القيام بذلك في تاريخ لاحق.

إستنتاج ٥٤ توصل المجلس إلى أنه لا يوجد حل عملي بدون مراجعة كاملة لمحاسبة عقود السلع التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. ونظرا للصعوبات أعلاه، توصل للمعجل إلى أنه يجب أن لا يتناول المعيار قياس عقود المبيعات التي هي ليست ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩. وبدلا من ذلك قرر المجلس إدخال ملاحظة أن عقود المبيعات هذه قد تكون عقودا مرهقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة".

الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي

إستنتاج ٥٥ لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأرض الخاصة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية"، وذلك يعتمد على أي معيار هو مناسب حسب الظروف. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن يتم قياس الأرض إما بتكلفتها مخصصا منها أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة أو بمبلغ أعيد

تقيمه. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ أن يتم قياس الأرض التي هي ملك استثماري بقيمتها العادلة أو التكلفة مخصوما منها أية خسائر مترتبة في انخفاض القيمة.

٥٦ يستنتاج يقول البعض أن الأرض المرتبطة بالأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي يجب أيضا قياسها بقيمتها العادلة. وحجته في ذلك أنه ينجم عن قياس القيمة العادلة للأرض تناسق في القياس مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. كما أنهم يقولون أنه من الصعب أحيانا قياس القيمة العادلة لهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيرا ما يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية، على سبيل المثال الأشجار في غابة مستقلة كمزرعة).

٥٧ يستنتاج رفض المجلس هذا الأسلوب، وذلك بشكل رئيسي لأن طلب القياس بالقيمة العادلة للأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي لن يكون متوافقا مع معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الأصول غير الملموسة

٥٨ يستنتاج لا يحدد المعيار أية مبادئ جديدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي. وبدلا من ذلك يتبع المشروع المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ أن يتم قياس أصل غير ملموس بعد الإقرار المبني بتكلفته مخصوما منها أي إطفاء وخسائر مترتبة في انخفاض القيمة أو بمبلغ معاد تقيمه.

٥٩ يستنتاج اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تشجيع المشروع على اتباع دليل إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، وذلك لزيادة الاتساق مع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. وبعض المعلقين على مسودة العرض إي ٦٥ لم يتفقوا مع هذا التشجيع، وحجته في ذلك أنه ليس من المطلوب معاملة فريدة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.

٦٠ يستنتاج لم يدخل المجلس التشجيع الولد ذكره في مسودة العرض إي ٦٥ في المعيار. وتوصل المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ يجب تطبيقه على الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالأنشطة الأخرى.

الإنفاق اللاحق

٦١ يستنتاج لا يحدد المعيار بشكل صريح كيفية محاسبة الإنفاق اللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية. وقد اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحمله، وأن التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي تمتلكها المشروع أو هي تحت سيطرتها يجب إضافتها للمبلغ المسجل للأصل.

٦٢ يستنتاج يعتقد البعض أنه لا توجد حاجة لرسلة الإنفاق اللاحق في نموذج قيمة عادلة وأنه يجب الاعتراف بكافة أشكال الإنفاق اللاحق على أنه مصروف. ويقول البعض أيضا أنه سيكون من الصعب أحيانا تحديد أية تكاليف يجب الاعتراف بها كمصروفات وأية تكاليف يجب رسملتها، مثال ذلك في حالة رسوم الفحص المدفوعة لتسليم عجل. قرر المجلس عدم إجراء ذلك المجلس أن لا يصف بوضوح محاسبة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية في المعيار، لأنه يعتقد أنه من غير الضروري للقيام بذلك مع منهج قياس القيمة العادلة.

المنح الحكومية

إستنتاج ٦٣ يتطلب المعيار وجوب الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي بمقاس بقيمته العادلة مخصصا منها للتكاليف المقررة عند نقطة البيع على أنها دخل، وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة. وإذا كانت المنحة الحكومية مشروطة، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد، فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة الحكومية كدخل، وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

إستنتاج ٦٤ يتطلب المعيار معاملة مختلفة عن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية وذلك في الظروف المبينة أعلاه. ويجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقط على المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مخصصا منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

إستنتاج ٦٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ وجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية إلى أن يكون هناك ضمان معقول بما يلي:

- (أ) إن المشروع سيتمثل للشروط الخاصة بالمنحة؛ و
- (ب) إن المنح سيتم استلامها.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٢٠ كذلك وجوب الإعتراف بالمنح الحكومية على أنها دخل على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع للتكاليف ذات العلاقة المقصود بها للتعرض على أساس منتظم. وفيما يتعلق بتقديم المنح الحكومية المتعلقة بالأصول يسمح معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بأسلوبين - اعتبار المنحة الحكومية أنها دخل مؤجل أو خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل.

إستنتاج ٦٦ إن الأسلوب الأخير للعرض - خصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني لا يتفق مع نموذج القيمة العادلة الذي يقاس فيه الأصل ويعرض بقيمته العادلة، وإذا قام المشروع باستخدام أسلوب الخصم من القيمة العادلة فإنها تقوم أولا بخصم المنحة الحكومية من المبلغ المسجل للأصل المعني وبعد ذلك تقاس الأصل بقيمته العادلة. وفي الحقيقة إن المشروع تعترف بالمنحة الحكومية كدخل في الحال، حتى وبالنسبة لمنحة حكومية مشروطة. وهذا يتعارض مع المتطلب في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بوجوب عدم الإعتراف بالمنح الحكومية حتى يكون هناك ضمان معقول بأن المشروع سيتمثل للشروط الخاصة بها.

إستنتاج ٦٧ نظرا لما ذكر أعلاه توصل المجلس إلى أن توجد حاجة لتناول المنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية التي تم قياسها بقيمتها العادلة. وقال البعض أنه يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية البدء في مراجعة أوسع لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠ وليس تقديم قواعد خاصة في المعايير المحاسبية الدولية الفردية. وقد اعترف المجلس أن هذا قد يكون أسلوبا مناسباً أكثر، إلا أنه توصل إلى أن هذه المراجعة قد تكون خارج نطاق المشروع الخالص بالزراعة. وبدلاً من ذلك قرر المجلس تناول المنح الحكومية في المعيار، حيث أشار المجلس إلى أن المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي شائعة في بعض البلدان.

إستنتاج ٦٨ اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا استلم المشروع منحة حكومية خاصة بالأصل البيولوجي بمقاس بقيمته العادلة وكانت المنحة غير مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعتراف بالمنحة على أنها دخل

عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام، كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعراف بالمنحة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام. كما اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه يجب على المشروع الإعراف بها كدخل عندما يكون هناك تأكيد مقبول أنه تم تلبية الشروط.

٦٩ يستنتاج أشار المجلس إلى أنه إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة فإنه من المحتمل أن يتحمل المشروع تكاليف والالتزامات مستمرة متعلقة بتلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، وقد يكون من الممكن أن التناقض الدال للمنافع الاقتصادية هو أقل بكثير من مبلغ المنحة الحكومية، وبناء على هذا الاحتمال فقد اعترف المجلس أن مقاييس الإعراف بالدخل من منحة حكومية مشروطة في مسودة العرض إي ٦٥ عندما يكون هناك تأكيد مقبول أنه تم تلبية الشروط قد ينشأ عن تلك الإعراف بالدخل، وهذا لا يتفق مع "الإطار"، و"بين الإطار" أنه يتم الإعراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في الأصل أو انخفاض في المطلوب ويمكن قياسهما بشكل موثوق به. كما أشار المجلس أن القرار سيكون لا محالة شخصيا فيما يتعلق بمعى يوجد ضمان مقبول أنه تم تلبية الشروط وأن هذا الحكم الشخصي من الممكن أن يؤدي إلى اعتراف غير منسق بالدخل.

٧٠ يستنتاج نظر المجلس في أسلوبين بديلين:

- (أ) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون من المحتمل أن المشروع سكتبي الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية؛ و
- (ب) يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يابى المشروع الشروط الخاصة بالمنح الحكومية.

٧١ يستنتاج يقول مؤيدا الأسلوب (أ) إن هذا الأسلوب يتفق بشكل عام مع متطلبات الإعراف بالإيراد في معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد". ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨ وجوب الإعراف بالإيراد، بين أشياء أخرى، عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة ستنتفع للمشروع.

٧٢ يستنتاج يعتقد مؤيدا الأسلوب (ب) أنه إلى أن يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية فإنه يجب الإعراف بمطلوب بموجب "الإطار" بدلا من دخل، حيث أن هناك التزام حالي على المشروع لتلبية الشروط الناجمة من أحداث سابقة. كما أنهم يقولون أن الإعراف بدخل بموجب الأسلوب (أ) سيبيى شخصيا ولا يتفق مع مقياس الإعراف الولد في "الإطار".

٧٣ يستنتاج توصل المجلس إلى أن الأسلوب (ب) مناسب أكثر. كما قرر المجلس أن المنحة الحكومية التي تتطلب من المشروع عدم القيام بنشاط زراعي محدد يجب أيضا محاسبته في نفس الطريقة كمنحة حكومية مشروطة متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصصا منها التكاليف عند نقطة البيع.

الإفصاح

الإفصاح المنفصل للتغيرات المالية والتغيرات في السعر

٧٤ يستنتاج يشجع المعيار، إلا أن لا يتطلب، الإفصاح المنفصل عن آثار العوامل التي ينجم عنها تغيرات في المبلغ المرحل للأصول البيولوجية والتغير المادي والتغير في السعر عندما تكون هناك دورة إنتاج لأكثر من سنة. ويجزى للتغير المادي للتغيرات في الأصول نفسها، بينما يعزى التغير في السعر للتغيرات في القيمة العادلة للوحدة.

إستنتاج ٧٥ يرى البعض أنه يجب طلب الإفصاح المنفصل حيث أنه نافع في تقييم أداء الفترة الحالية والإمكانيات المستقبلية فيما يتعلق بالإنتاج من الأصول البيولوجية والإحتفاظ بها وتجديدها، ويرى البعض الآخر أنه قد تكون من غير العملي فصل هذه العناصر. وإن الجزئين لمكونين لا يمكن فصلهما بشكل موثوق به.

إستنتاج ٧٦ توصل المجلس إلى أنه يجب عدم طلب الإفصاح المنفصل بسبب اهتمامات عمالية. على أن، المجلس قرر تشجيع الإفصاح المنفصل على اعتبار أن هذا الإفصاح قد يكون نافعاً ومن الممكن تحديده عالياً في بعض الظروف. و لا يشجع المعيار على الإفصاح المنفصل عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (مثال ذلك عن تربية الأفراريج الخاصة بالشواء أو محاصيل الحبوب) حيث أن تلك المعلومات أقل نفعاً في هذا الظروف.

إستنتاج ٧٧ يناقش البعض أنه ينبغي تضمين التغيرات المادية في صافي الربح أو الخسارة وتضمين تغيرات السعر بشكل مباشر في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. وقد رفض المجلس هذا المنهج لأن كلا الحصريين إما هما مؤشران على أداء الإدارة.

الإفصاح عن تجزئة المكسب أو الخسارة

إستنتاج ٧٨ يتطلب المعيار وجوب أن يفصح المشروع عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناتج أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. ولا يتطلب المعيار أو يشجع على تجزئة المكسب أو الخسارة، فيما عدا أن المعيار يشجع على الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار كما تمت مناقشته أعلاه.

إستنتاج ٧٩ نظر المجلس في طلب أو تشجيع الإفصاح عن المكسب أو الخسارة على أساس مجزأ؛ على سبيل المثال، طلب الإفصاح المنفصل للمكسب أو الخسارة المتعلقة بالأصول البيولوجية والمكسب أو الخسارة المتعلقة بالمحصول الزراعي. ولولئك الذين أيدوا تجزئة المكسب أو الخسارة يعتقدون أن هذه المعلومات مفيدة في تقييم أداء الفترة الحالية فيما يتعلق بالتحول البيولوجي. ويرى البعض الآخر أن التجزئة ستكون غير عملية وتتطلب إجراء شخصياً.

الإفصاحات الأخرى

إستنتاج ٨٠ اقترحت مسودة العرض ٦٥ الإفصاح عما يلي:

- (أ) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية تقييماً من قبل مقيم خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل يبين هذه الحقيقة؛
- (ب) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقفها؛
- (ج) إجمالي القيمة المسجلة لأرض زراعية للمشروع، والأساس (التكلفة أو المبلغ المعدل تقييماً) الذي حددت بناء عليه القيمة المسجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛ و
- (د) المبلغ المرحل للمحصول الزراعي أما في صدر الميزانية العمومية أو الإيضاحات.

إستنتاج ٨١ لم يدخل المجلس الإفصاحات المذكورة أعلاه في المعيار، وأشار المجلس إلى أن طلب البند (أ) أعلاه إن يكون مناسباً حيث أن التقييمات الخارجية المستقلة لا تستخدم عموماً للأصول الخاصة بالنشاط الزراعي،

خلافًا لما هو بالنسبة للأصول الأخرى مثل الإستثمارات العقارية. نشر المجلس كذلك إلى أن البند (ب) ليس مطلوبًا في المعيار المحاسبة الدولية الأخرى، ومتطلب إصاح فريد ليس مطلوبًا للنشاط الزراعي. أما البندين ج، د فهما خارج نطاق المعيار وتغطيهما معيار محاسبة دولية أخرى (معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٢ "المخزون").

ملخص التغييرات في مسودة العرض إي ٦٥

إستنتاج ٨٢ أجرى المعيار التغييرات الرئيسية التالية في الإقرارات الواردة في مسودة العرض إي ٦٥:

- (أ) يتضمن المعيار استثناء للموثوقية للأصول البيولوجية عند الإعتراف المبني. وإذا تم تطبيق الاستثناء فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي بمقدار تكلفته مخصصًا منها أي استهلاك متراكم وقيمة خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفقرة ٣٠ من المعيار). ونتيجة لذلك يتضمن المعيار متطلبات إصاح تتفق مع الفقرة ١٧٠ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية": "الإعتراف والقياس" والفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الإستثمارات العقارية" (الفقرة ١٥٤ (أ) - (ج) والفقرة ٥٥ من المعيار) وبما يتفق مع الفقرات ٦٠-ب، (د)، ٦٠-أ (٥) - (٧) من معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (الفقرات ٥٤ (د) - (و) و ٥٥).
- (ب) إذا تم تطبيق استثناء الموثوقية ولكن أصبحت القيمة العادلة فيما بعد قابلة للقياس بشكل موثوق به، ولذلك بدأ المشروع بقياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مخصصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فإن المعيار يتطلب أن يوضح المشروع عن وصف للأصول البيولوجية وتفسير لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به ولتر التغيير (الفقرة ٥٦).
- (ج) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة التكاليف عند نقطة البيع (مثل عمولات الوسطاء). ويتطلب المعيار وجوب قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي بقيمتها العادلة مخصصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (الفقرتان ١٢-١٣).
- (د) تضمنت مسودة العرض إي ٦٥ صافي القيمة القابلة للتحقيق كأحد أسس القياس في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط. وقد تم حذف صافي القيمة القابلة للتحقيق من الأسس حيث أنها ليست قيمة محددة من قبل السوق.
- (هـ) يشير المعيار إلى أنه يتم استخدام الأسعار المحددة من قبل السوق عندما تكون متوفرة. ويشير المعيار كذلك إلى أنه في بعض الحالات قد لا تتوفر أسعار أو قيم محددة من قبل السوق لأصل في حالته الراهنة. وفي هذه الحالات تستخدم المشروع القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة (الفقرات ١٨-٢٠).
- (و) تم إضافة إرشاد خاص بإداء حسابات القيمة الحالية (الفقرات ٢١-٢٣).
- (ز) لم تحدد مسودة العرض إي ٦٥ كيفية محاسبة عقود بيع الأصول البيولوجية أو المحصول الزراعي. ويشير المعيار إلى أن القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو محصول زراعي ليس معدلًا بسبب وجود عقد مبيعات (الفقرة ١٦).
- (ح) لم تشر مسودة العرض إي ٦٥ صراحة إلى أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبني للمحصول الزراعي. ويوضح المعيار أنه قد ينجم مكسب أو خسارة عند الإعتراف المبني

بالمحصول الزراعي، مثال ذلك نتيجة الحصاد، وأن هذا المكسب أو الخسارة يجب إدخالها في صافي الربح أ، الخسارة للفترة التي تنشأ فيها (الفترتان ٢٨-٢٩).

(ط) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب تحميل تكاليف إنتاج وحصاد الأصول البيولوجية على المصروف عند تحملها، وأنه يجب إضافة التكاليف التي تزيد من عدد وحدات الأصول البيولوجية التي تملكها أو يسيطر عليها المشروع إلى المبلغ المسجل للأصل. ولا يحدد المعيار صراحة كيفية محاسبة الاتفاق لللاحق المتعلق بالأصول البيولوجية.

(ي) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ أنه يجب أن يعترف المشروع بالمنحة الحكومية المشروطة على أنها دخل عندما يكون هناك تأكيد مقبول بأنه تم تلبية الشروط. ويتطلب المعيار أن المنحة الحكومية المشروطة الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بقيمة العادلة مخصصاً منها للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع، بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية عدم قيام المشروع بنشاط زراعي محدد، يجب الإعراف بها كدخل وذلك فقط عندما يتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية. ويشير المعيار كذلك إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" يتم تطبيقه على المنحة الحكومية الخاصة بأصل بيولوجي مقاس بتكاليفه مخصصاً منها أي استهلاك متراكم ولية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (الفترات ٣٤، ٣٥ و ٣٧).

(ك) قدمت مسودة العرض إي ٦٥ التشجيعات التالية الخاصة بالنشاط الزراعي فيما يتعلق بالمعاملات البديلة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وذلك لتحقيق الاتساق مع المعاملة المحاسبية التي تطبقها مسودة العرض إي ٦٥:

(١) تحليل المصروفات حسب طبيعتها، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ١ 'عرض البيانات المالية'؛ و

(٢) إعادة تقييم أصول غير ملموسة معينة مستخدمة في النشاط الزراعي إذا وجد سوق نشط، كما هو مبين في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ 'الأصول غير الملموسة'.

لم يدخل المجلس هذه التشجيعات في المعيار. وأشار المجلس إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبقان على المشاريع التي تقوم بالنشاط الزراعي وكذلك على المنشآت التي تقوم بالأنشطة الأخرى.

(ل) تشمل متطلبات الإفصاح الجديدة الإفصاح عما يلي:

(١) أساس التفرقة بين الأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة، أو بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة عندما يقيم المشروع وصفاً كمياً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية (الفقرة ٤٣)؛

(٢) الأساليب والإفصاحات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٧)؛

(٣) القيمة العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمحاصيل الزراعية المحصودة خلال الفترة، محددة عند نقطة الحصاد (الفقرة ٤٨)؛

(٤) الزيادات الناجمة عن دمج مشاريع الأعمال في مطابقة المبلغ المسجل للأصول البيولوجية (الفقرة ٥٠ "أ")؛ و

(٥) الإنخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية الخاصة بالنشاط الزراعي الذي يغطيه المعيار (الفقرة ٥٧ - ج).

(م) اقترحت مسودة العرض إي ٦٥ الإفصاح عما يلي:

(١) المدى الذي يعكس به المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التقييم من قبل مدقق خارجي مستقل، أو إذا لم يكن هناك تقييم من قبل مقيم خارجي مستقل بيان تلك الحقيقة؛

(٢) الأنشطة غير المستمرة مع تاريخ تقديري لتوقف الأنشطة؛

(٣) إجمالي المبلغ المسجل للأرصدة الزراعية للمشروع والأسس (التكلفة أو المبلغ المعدل تقييمه) الذي حدد بناء عليه المبلغ المسجل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

(٤) المبلغ المسجل للمحصول الزراعي أما في صندر الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

لا يتضمن المعيار الإفصاحات المذكورة أعلاه.

(ن) يوضح لتعديل لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" الآن أنه يجب عدم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على القياس من قبل:

(١) مستأجري الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية؛ و

(٢) مؤجري الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية.

الأصول البيولوجية المحتفظ بها بموجب عقود إيجار تمويلية وتلك المؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلية يتم قياسها بموجب هذا المعيار وليس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويصنف عقد إيجار أصل بيولوجي على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. وإذا تم تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي فإنه يجب على المستأجر الاعتراف بالأصل البيولوجي المؤجر بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبعد ذلك قياسه وعرضه بموجب هذا المعيار، وفي هذه الحالة على المستأجر إجراء إفصاحات بموجب هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧. ويقوم مؤجر الأصل البيولوجي بموجب عقد إيجار تشغيلي بقياس وعرض الأصل البيولوجي بموجب هذا المعيار وإجراء إفصاحات بموجب كل من هذا المعيار ومعيار المحاسبة الدولي ١٧.

مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١ تعتبر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من لجان مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي تساعد المجلس المذكور في تأسيس وتحسين المعايير المحاسبية المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليستفيد منها المستخدمون والمعدون ومفتقرو البيانات المالية. تم تأسيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في آذار عام ٢٠٠٢ من قبل أوصياء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية عندما حلت محل لجنة التفسيرات المالية: لجنة التفسيرات المعمدة. ويمثل دور لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات متعارضة أو غير مرضية أو يبدو أنها مستظهر. لذا فإنها تعزز التطبيق الموحد والصالح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢ تساعد لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق التحول الدولي للمعايير المحاسبية من خلال العمل مع مجموعات مشابهة ترعاها الهيئات التي تضع المعايير الوطنية للوصول إلى قرارات نهائية مماثلة بشأن القضايا التي تكون فيها المعايير المتضمنة مماثلة بشكل أساسي.

المسؤوليات

٣ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً والتي لم يتم تناولها بشكل خالص في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يبدو أنها مستظهر في غياب الإرشاد الرسمي، بهدف الوصول إلى توافق حول الحل المناسب.

٤ وتطبق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منهاجها يستند على المبادئ في تقديم الإرشاد المفسر وذلك بالمحافظة على المنهج الخاص بمجلس المعايير المحاسبية الدولية لوضع المعايير. ولتحقيق هذا الهدف، تنتظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أولاً إلى إطار إعداد وعرض البيانات المالية على أنه الأسس لاستنباط صيغة الموافقة. ثم تنتظر إلى المبادئ التي تم تفصيلها في المعيار المطبق إلى وجدت لتطوير الإرشاد المفسر ولتحديد أن الإرشاد المقترح لا يتعارض مع الأحكام الموجودة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية. ولدى الوصول إلى اتفاق حول وجهات النظر على لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تأخذ اعتبارات للحلجة إلى التحويل الدولي.

٥ ولدى قيامها بمسؤولياتها، لا تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق يغير من أو يتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو الإطار. فإذا استنتجت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن متطلبات معيار التقرير المالي تختلف عن الإطار، فإنها تحصل على توجيهات من مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل تقديم الإرشاد.

٦ وتبلغ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس المعايير المحاسبية الدولية بشأن أية قضايا قائمة أو تنشأ ترى فيها مؤشراً على عدم ملائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو الإطار. فإذا اعتقدت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معيار التقرير المالي القائم أو الإطار يجب تعديلهما أو تطوير معيار تقرير مالي إضافي، فإنها تشير إلى مثل تلك القرارات النهائية إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها.

٧ وعندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اتفاق حول قضية ما، يتم الإعلان عن اتفاق وجهات النظر هذه علناً في الوقت المناسب وعبر وثيقة عنوانها تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تكون متوفرة للأطراف المعنية. ويتم تطوير التفسيرات التي صدرت عن لجنة المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية وفيها لعملية مشاور ومناقشة لازمة تتضمن جعل مسودة التصورات متاحة لإطلاع الجمهور وإيداء الملاحظات حولها.

سلطة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- ٨ تضع تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجهات نظر متفق عليها يجب على المنشآت تطبيقها إذا أرادت أن توصف ببنائها المالية بأنها تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (انظر الفقرة ١١ من المعيار المحاسبي رقم ١ (والذي تم تعديله ١٩٩٧)).
- ٩ تطبق تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على فترات الإبلاغ الحالية والمستقبلية منذ تاريخ إصدارها أو أي تاريخ آخر نافذ تم تحديده. وتم تحديد الأحكام الانتقالية التي تنطبق على التطبيق المبني لوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في التفسير.
- ١٠ يلغى العمل بوجهة النظر المتفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويتم سحبها عندما يصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيار تقرير مالي دولي أو أية وثيقة أخرى رسمية تلغي أو تؤكد ما تم إصداره سابقا من وجهة نظر متفق عليها للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أصبحت فاعلة. إن اراء الإجماع تلك الخاصة بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يمكن أن تتأثر بالوثيقة الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية يتم تحديثها في مسودة عرض تلك الوثيقة. ويبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوقت إصدار معيار دولي معين لإعداد التقارير المالية أو وثيقة رسمية أخرى.

العضوية

- ١١ تضم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ثلثا عشر عضوا يحق لهم التصويت يعينهم الأوصياء. ويتم اختيار الأعضاء لقدرتهم على الإستمرار في الوعي للضحايا الحالية التي تنشأ، والمقدرة الفنية على حل تلك القضايا. ويضم الأعضاء عادة المحاسبين في الأعمال الصناعية والعملة ومستخدمي البيانات المالية ويمثل جغرافي عريض ومنطقي. ولا يحد عدم اكتمال العدد الكلي للأعضاء بسبب الاستقالة أو غيره من مقدرة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على اكتمال النصاب القانوني أو تغييره أو على متطلبات التصويت.
- ١٢ يتم تعيين أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفترات ثابتة لفصاها ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويلاحظ أن استمرار العضوية هو مهم للجنة لكي تقوم بعملها. وتبعاً لذلك فمن المتوقع أن يتم تعيين عدد من الأعضاء لأكثر من فترة زمنية واحدة.
- ١٣ يرأس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عضوا من مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهو مدير الأنشطة الفنية أو أي عضو آخر من ذوي المناصب العليا في كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أو أي شخص آخر مؤهل تأهيلا مناسباً. ويعين الأوصياء رئيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويحق للرئيس للتحديث بالمسائل الفنية المعنية غير أنه لا يحق له للتصويت.
- ١٤ وتتضمن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضاً مراقبين (حالياً من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الحكومية والمفوضية الأوروبية) وعضوي ارتباط من كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويحق لكل من المراقبين وأعضاء الإرتباط من مجلس المعايير المحاسبية الدولية للتحديث غير أنه لا يحق لهم التصويت. وبالمثل، يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية بخلاف الإثنين الذين تم تعيينهما كمسوي ارتباط للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حضور اجتماعات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع حق للتحديث دون الحق للتصويت.
- ١٥ ويتوقع من أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين حضور كافة الاجتماعات والعضوية شخصية، وبصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم الخاصة المستقلة، وليس كممثلين يصوتون وفقاً لوجهات نظر الشركة أو المنظمة أو الكيان الذي يرتبطون به. وإذا لم يستطيع عضواً في اللجنة أو مراقباً من حضور اجتماع ما، فإنه يستطيع أن يعين بديلاً عنه أو عنها للحضور. ويتم ترشيح البديل مسبقاً بالمشاور مع وموافقة الرئيس ولن يقوم العضو بإيجازه بالكامل حول

الموضوع قبل الاجتماع. ويحق للبلد المتحدث في الاجتماع غير أنه لا يتم شمله في تحديد ما إذا كانت متطلبات النصاب مرضية كما أنه لا يحق له التصويت.

١٦ يعيد الأوصياء النظر في استمرار عضوية أي عضو يتغيب عن اجتماع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرتين متتاليتين أو للغياب عن ثلاثة اجتماعات للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غدت خلال فترة سنة واحدة. وسوف يتم إنهاء تعيين العضو ما لم يقدم أسباباً مقبولة للغياب والتأكيد بالحضور في الاجتماعات القادمة.

الاجتماع والتصويت

١٧ يكتمل النصاب القانوني بوجود تسعة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الذين يحق لهم التصويت.

١٨ تجتمع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علناً باتباع إجراءات مماثلة للسياسة العامة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في اجتماعات مجلس الإدارة. ويمكن عقد الاجتماعات باستعمال أجهزة الإتصال عن بعد الخاصة بالمؤتمرات أو بآلية وسيلة اتصال أخرى تسمح بالإتصال المتزامن بين كافة الأعضاء والمراقبين والجمهور. ويتم شمول الأعضاء المشاركين في الاجتماع بآلية وسيلة اتصال، في تقرير ما إذا تم تلبية متطلبات النصاب القانوني.

١٩ يحق لكل عضو في لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية صوت واحد. ويصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم الشخصية الخاصة وليس كممثلين يصوتون وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو كيان يمكن أن يكون لهم ارتباط به.

٢٠ ويتم الوصول إلى الإجماع عندما لا يصوت ثلاثة من الأعضاء المتولجين في الاجتماع ضد الاقتراح.

٢١ ويمكن للرئيس أن يدعو آخرين لحضور اجتماع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمستشارين عندما يتطلب الأمر ذلك. ويمكن للعضو أو المراقب بشرط الموافقة المسبقة من الرئيس أن يحضر مستشاراً إلى الاجتماع لديه معرفة متخصصة في الموضوع الذي سيتم مناقشته. ويحق لأولئك المستشارين المدعون للتحدث في الاجتماع.

٢٢ ويمكن للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إجراء أعمالها إلكترونياً أو بالبريد في الفترة التي تقع بين الاجتماعات، على سبيل المثال تأكيد إعادة صياغة مسودة مقترحة أو تفسير نهائي أو قيام كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية بجمع وجهات النظر المبدئية بشأن الموضوع المقترح بحيث يمكن تطويره بشكل مناسب لمناقشة الجمهور. غير أن كافة القرارات الفنية يتم أخذها في الاجتماع وتكون مفتوحة لملاحظات الجمهور.

تحديد بنود برنامج العمل

٢٣ تقع المسؤولية المبدئية لتحديد القضايا التي يجب أن تنظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على علق أعضائها ومرآيها. ويتم تشجيع المدين والمدققين والآخرين المعنيين في التقرير المالي على الإشارة للقضايا إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يرون أنه قد ظهرت ممارسات مختلفة فيما يتعلق بمحاسبة عمليات أو حالات معينة أو عندما يكون هناك شك بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة وقه من المهم إيجاد حل معياري.

٢٤ ويمكن تقديم مواضيع برنامج الأعمال المقترحة إلى الرئيس من قبل شخص أو منظمة ليتم النظر فيها من قبل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب أن يتضمن الاقتراح وصفاً مفصلاً للقضية

(بما في ذلك وصفا للحلول البديلة والذي يشير إلى نص مجلس المعايير المحاسبية الدولية ذي الصلة بالموضوع) وتقييما للقضية باستخدام معيار بنود برنامج العمل المذكور في الفقرة ٢٧ التالية.

٢٥ وتعتبر وجهات النظر الموافق عليها بالإجماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق العام.

برنامج عمل اللجنة وبنود برنامج العمل الجديدة

٢٦ تتألف لجنة برنامج عمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من الرئيس وأحد أعضاء ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية وثلاثة أعضاء من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويكون لدى أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فترة تجديد لمدة سنتين بحسب البنود في لجنة برنامج العمل. وتقيم لجنة برنامج العمل القضايا المقترحة للرئيس إضافتها لبرنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقدم توصيلتها بشأن ما إذا تستطيع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تضمين تلك القضايا في برنامج أعمالها. ولا يشير الرئيس إلى مصدر بنود الاقتراحات على برنامج العمل سواء للجنة برنامج العمل لم الآخرين.

٢٧ ولدى تحديد فيما إذا يجب التوصية بأن يتم تضمين مسألة ما إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تأخذ لجنة برنامج العمل في الاعتبار المعيار التالي، على الرغم من أنه لا يجب أن يتبني كل مسألة كافة المعايير. ولكي تضاف المسألة إلى برنامج العمل يجب عليها أن:

(أ) أن تكون علاقتها في الموضوع صلبة وممتددة.

(ب) أن تتضمن التصورات المختلفة بشكل لاسمي (سواء تلك الناشئة أو القائمة فعليا).

(ج) من المحتمل أن ينتج عنها اتفاق في وجهات نظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب.

(د) أن لا تتعلق بمشروع للمجلس من المتوقع أن يتم إنجاءه قريبا (مثلا إذا كان من المتوقع أن يحل مشروع المجلس القائم المسألة في وقت قريب فمن المحتمل أن لا تضيف لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسألة إلى برنامج عملها).

٢٨ تقوم لجنة برنامج العمل بإجراء أعمالها إلكترونيا أو بالبريد ولا تجتمع علنا.

٢٩ تقدم لجنة برنامج العمل تقاريرها حول كافة المسائل التي لأختها اللجنة المذكورة في الاعتبار لإضافتها إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك توصيلت لجنة برنامج العمل بشأن كل مسألة مقترحة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اجتماعاتها العادية. وتقيم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بنود برنامج العمل المقترحة مقابل نص المعيار الذي تستخدمه لجنة برنامج العمل. ويمكن أن توافق أغلبية بسيطة من أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحاضرين على إضافة أي مسألة يتضمنها تقرير لجنة برنامج العمل المقدم إلى برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعض النظر عن توصيلت لجنة برنامج العمل.

٣٠ ويمكن أن توجه لجنة برنامج العمل أو لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للرد على أولئك الذين لم يتم إضافة مقترحاتهم إلى برنامج العمل مع إيداء أسباب اتخاذ لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القرار بعدم معالجة المسألة.

العمليات الثلاثية

٣١ تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قراراتها النهائية استناداً على المعلومات التي تحتويها ملخصات المسائل التي تم إعدادها تحت إشراف كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ويصف ملخص المسائل المسألة التي يجب مناقشتها ويوفر المعلومات الضرورية لأعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليتمكنوا من فهم المسألة واتخاذ القرار بشأنها. ويتم تقديم ملخصات المسائل لتتظرو فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد مراجعة دقيقة للنص المحاسبي الرسمي والتغييرات

المحتملة، بما فيها المشاورات مع مجموعات مماثلة لدى موظفي ارتباط الهيئات التي تضع المعايير الوطنية. ويتضمن ملخص المسألة ما يلي:

- (أ) وصفا مختصرا للعلية أو الحدث التي يجب مناقشتها.
- (ب) الأمور أو المسائل المعنية أو التي يجب أن تنتظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- (ج) المفاهيم الرئيسية المأخوذة من الإطار المطبق.
- (د) وصفا للمعالجات البديلة المناسبة المحتملة التي تستند على المفاهيم المذكورة والبراهين التي في صالح كل بديل أو ضده.
- (هـ) قائمة صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بمجموع المواد المحاسبية الرسمية حول الموضوع، وكذلك بيانات وآراء الهيئات الوطنية لوضع المعايير التي تتحدد أي تضارب بين المعاملات البديلة والمفاهيم الرئيسية أو المعايير.
- (و) توصيات حول المعاملة المحاسبية المناسبة.

٣٢ يستطيع أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية الوصول إلى كافة أوراق برنامج عمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويتوقع منهم إيداء الملاحظات حول المسائل الفنية في الوقت الذي ينظر فيه بتلك المسائل وبشكل خاص إذا كانت تتعلق بالبدائل التي تنتظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جديا. وسيتم إبلاغ أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية عندما تصل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع. ويتم إطلاق مسودة للتفسير ليطلع عليها الجمهور ويبدى الملاحظات بشأنها ما لم يعارض خمسة أو أكثر من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية على إطلاقه خلال أسبوع من الإبلاغ من قِلمه. وإذا لم يتم إطلاق مسودة تفسير بسبب معارضة أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية، فسيتم النظر بالمسألة في الاجتماع التالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. واستنادا على المناقشة التي تجري في الاجتماع سوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا كان يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإضافتها إلى برنامج عملها أو أنها لن تكون موضوعا لأي عمل آخر.

٣٣ وتتاح مسودة التفسيرات لأطلاع الجمهور ليبدى الملاحظات بشأنها لفترة مناسبة بالنظر إلى طبيعة الموضوع المطروح. وفي حالات الطوارئ يمكن أن تكون تلك الفترة قصيرة لمدة ٣٠ يوما. وستنظر لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أية ملاحظات تم تلقيها خلال فترة إيداء الملاحظات وستكون رسائل الملاحظات متاحة للجمهور. وسيتم الكادر ملخصا وتحليلا لرسائل الملاحظات لكل من لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمجلس.

٣٤ وإذا تغيرت مسودة التفسيرات في ضوء التولحي الجديدة التي حدثتها ملاحظات الجمهور سيتم النظر في إعادة العرض. وتقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتصويت لتؤكد الإجماع المذكور في التفسير النهائي. كما توافق على نقل التفسير النهائي إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وإذا انتهت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التفسير النهائي المقترح لا يتسق مع بيانات الهيئات التي تضع المعايير الوطنية سوف يتضمن النقل إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية إشعارا بهذا الخصوص وأسباب عدم الإتفاق.

٣٥ وعندما تنتهي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من تفسير نهائي، يتم وضع التفسير أمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتوافق عليه قبل إصداره. وتتطلب موافقة مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يصوت لصالح التفسير ثمانية أعضاء من المجلس ذاته على الأقل. ويصوت المجلس على نص التفسير الذي قدمته لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وإذا لم يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على التفسير، سوف يقدم المجلس تبعا لذلك تحليلا للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول الاعتراض ودواعي قلق أولئك الذين صوتوا ضد الموافقة على التفسير. واستنادا على هذا التحليل، سوف يقرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما إذا يجب إعادة المسألة إلى لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإضافتها إلى برنامج عملها الخاص بها أو أن لا تكون موضوعا لأي عمل آخر.

٣٦ ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية التصورات التي تمت الموافقة عليها. ويتضمن التفسير ملخصاً للمسائل المحاسبية التي تم تحديدها؛ وجهة النظر بالإجماع التي تم الوصول إليها بشأن الإجراء المحاسبي المناسب وأسباب وجهة النظر تلك مع أية ملاحظات بشأن النقاط ذات العلاقة التي يجب النظر فيها؛ والمراجع والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة، وأجزاء من الإطارات والبيانات الأخرى التي تم الإعتماد عليها لدعم وجهات النظر المتفق عليها؛ كما توضح تاريخ التطبيق والأحكام الانتقالية.

٣٧ ولضمان أن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنتظر فقط في المسائل التي يمكن بناء عليها تقديم الإرشاد في الوقت المناسب، تعمل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مراجعة المسائل في فترة اتخاذ قرارات برنامج العمل وتبني ذلك تحفظ بها قيد المراجعة لتقييم ما إذا بالإمكان تناولها على نحو ملائم في التفاوض الرسمي. وإذا تم النظر في مسألة ما في ثلاث اجتماعات ولم يتم التوصل إلى إجماع، تقوم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة تقييم المسألة لتحديد ما إذا وجب حلها من برنامج العمل. وقد تمتد اللجنة النظر في المسألة لفترة إضافية وعادة ما يكون ذلك لاجتماع أو اجتماعين ليس أكثر. وإذا توصلت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى قرار نهائي بأنها أن تستطيع الوصول إلى إجماع فسوف لن تستمر بالعمل على تلك المسألة، وستبلغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتنتشر حقيقة عدم الاستمرار في العمل. ويمكن أن توصي لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن ينظر مجلس المعايير المحاسبية في تلك المسألة.

السرية

٣٨ يتم تشجيع أعضاء لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراقبين لمنقشة المسائل الفنية، ببنود عامة، والتي تنتظر فيها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع شركاء لديهم مصلحة وخبرة في مثل تلك المسائل. والمشاورات غير الرسمية من ذلك النوع توفر للأعضاء الفرصة لتقديم وجهات نظر متنوعة تؤثر على القرارات التي ستتخذ. وخلال تلك المشاورات يجب على الأعضاء المحافظة على سرية المحتويات الخاصة بوثائق لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإحصاءات

٣٩ يجب أن تتاح للمعلومات بشأن المدلولات التي قلعت بها لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمستخدمي ومعدّي ومناقّي المعلومات المالية بطرق متنوعة. وينشر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معلومات ملخصة حول التطورات الحديثة المتعلقة بلجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. وبالإضافة إلى ذلك، يصدر كادر مجلس المعايير المحاسبية الدولية نشرة أخبار عقب كل اجتماع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الحاكمية

٤٠ تقدم لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقائع لاجتماعاتها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية وتقدم تقارير على نحو منتظم للمجلس بشأن المسائل المتعلقة بإجراءاتها والتقدم في برنامج عملها والمسائل الإدارية الأخرى.

٤١ تراجع لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تفويضها الرسمي وإجراءات التشغيل كل خمسة سنوات على الأقل. وتنتج نتائج تلك المراجعة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لينظر فيها وبعد التشاور مع مجلس المعايير الاستشاري يمكن أن يقدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية توصيات إجراء التغيير إلى الأوصياء.

التفسير ١

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة
والإستعادة والإلتزامات المماثلة

المحتويات

الفقرات

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية

التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة

والإستعادة والإلتزامات المماثلة

١	الخلفية
٢	النطاق
٣	الموضوع
٤-٨	الإجماع
٩	تاريخ النفاذ
١٠	الانتقال

ملحق- التحيلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

لمثلة توضيحية

مثال ١	حقوق عامة
مثال ٢- ٥	المثال ١: نموذج التكلفة
مثال ٦- ١٢	المثال ٢: نموذج إعادة التقييم
مثال ١٢- ١٨	المثال ٣: الانتقال
	أساس الإستنتاجات

تحتوي الفقرات ١-١٠ والملاحق على التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المعلقة، ويرافق التفسير ١ أمثلة توضيحية لسلس الإستهلاكات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨ ١٠ من مقمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات التفسيرات.

التفسير ١ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٣ "تكاليف الإقراض"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "انخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة"

الخلفية

١ إن على العديد من المنشآت التزامات بتفكيك وإزالة واستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وفي هذا التفسير يشار إلى هذه الالتزامات بـ "الالتزامات الإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة"، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات للتقدير المبني لتكاليف تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الذي كان موجوداً عليه، والذي تتحمل المنشأة الإلتزام عنه إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستعمال البند خلال فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات خاصة بكيفية قياس إلتزامات الإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة، ويوفر هذا التفسير الإرشادات بشأن كيف تتم المعالجة المحاسبية لأثر التغيرات في قياس الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة.

النطاق

٢ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس إلتزامات حالية للإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة التي:

- (أ) يعترف بها كجزء من تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات حسب معيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و
- (ب) يعترف بها كإلتزام حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

على سبيل المثال قد يوجد إلتزام لإزالة واستعادة أو إلتزام مماثل لإزالة مصنع أو إصلاح التلغ البيئي في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات.

الموضوع

٣ يتناول هذا التفسير كيف يجب محاسبة أثر الأحداث التالية التي تغير قياس إلتزام لإزالة واستعادة أو إلتزام مماثل:

- (أ) تغير في التوقع المقدر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال التكاليف للتفدية المطلوبة لتسوية الإلتزام؛

(ب) تغير في سعر الخصم الحالي المبني على أسس السوق كما هو معرف في الفقرة ٤٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (يشمل تلك التغيرات في القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بشكل محدد بالإلتزام)؛ و

(ج) زيادة تعكس مرور الوقت (يشار إليها كذلك تخفيض الخصم (unwinding of the discount))

الإجماع

٤ إن التغيرات في قبيل الإلتزام حالي للإزالة والإستعادة أو الإلتزام مماثل ينتج من تغيرات في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الإلتزام أو تغير في سعر الخصم تتم معالجتها محاسبياً حسب الفقرات ٧-٥ أدناه.

٥ إذا تم قبيل الأصل ذو العلاقة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) مع مراعاة البند (ب) تتم إضافة التغيرات في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة أو خصمها منها في الفترة الحالية.

(ب) يجب أن لا يزيد المبلغ المخصوم من تكلفة الأصل عن مبلغه المسجل، وإذا زاد الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إذا نجم عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل فإن على المنشأة النظر فيما إذا كان ذلك دالة على أن المبلغ المسجل الجديد للأصل قد لا يكون قليلاً للإسترداد بكامله، وإذا كان الأمر كذلك فإن على المنشأة اختبار الأصل لأجل الإنخفاض في القيمة وذلك بتقدير قيمته القابلة للإسترداد ومحاسبة أية خسارة في تخفيض القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦ إذا تم قبيل الأصل ذي العلاقة باستخدام نموذج إعادة التقييم:

(أ) التغيرات في الإلتزام تغير فاقض أو عجز إعادة التقييم المعترف به سابقاً لذلك الأصل، بحيث:

(١) تتم إضافة الإنخفاض في الإلتزام (مع مراعاة البند (ب)) مباشرة إلى فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية، فيما عدا أنه يجب الإعتراف به في الربح أو الخسارة إلى المدى الذي يعكس به العجز في إعادة تقييم الأصل الذي تم الإعتراف به في السابق في الربح أو الخسارة؛

(٢) يجب الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة، فيما عدا أنه يجب أن يخصم مباشرة من فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية إلى مدى أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بذلك الأصل.

(ب) في حالة زيادة الإنخفاض في الإلتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة فإنه يجب الإعتراف بالزيادة فوراً في الربح أو الخسارة.

(ج) إن التغير في الإلتزام هو دالة على أنه قد يجب إعادة تقييم الأصل من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية المسمومة، ويجب أن تؤخذ إعادة التقييم هذه في الإعتبار عند تحديد المبلغ التي ستؤخذ إلى الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بموجب البند (أ)، وإذا كان من الضروري إجراء إعادة تقييم فإنه يجب إعادة تقييم كافة الأصول من تلك الفئة.

(د) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ الإفصاح في صدر بيان التغيرات في حقوق الملكية لكل بند دخل أو مصروف معترف به مباشرة في حقوق الملكية، وبالإمتثال لهذا المتطلب فإنه يجب تحديد التغير في فائض إعادة التقييم الناتج عن التغير في الالتزام بشكل منفصل والإفصاح عنه على أنه كذلك.

٧ يتم استهلاك مبلغ الأصل المعدل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي، وبناء على ذلك عندما يصل الأصل ذو العلاقة إلى نهاية عمره الإنتاجي فإنه يجب الإعراف بكافة التغيرات اللاحقة في الالتزام في الربح أو الخسارة عند حدوثها، وهذا ينطبق بموجب كل من نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

٨ يجب الإعراف بالتخفيض الدوري للخصم في الربح أو الخسارة كتكلفة تمويل عند حدوثه، والمعاملة البديلة المسموح بها للرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣ غير مسموح بها.

تاريخ النفاذ

٩ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترة السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق المبكر، وإذا قامت المنشأة بتطبيق التفسير لفترة تبدأ قبل ١ سبتمبر ٢٠٠٤ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١٠ يجب إعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

* إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن على المنشأة إتباع متطلبات النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨ الذي كان يحمل العنوان سابقاً ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والفتورات الرئيسية في السياسات المحاسبية، ما لم تكن المنشأة تطبق النسخة المعدلة لتلك المعيار لتلك الفترة الأيكر.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ " تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى "

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للقرارات المنوطة التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك، وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة الأبعد.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي الصادرة في ٢٧ مايو ٢٠٠٤.

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنها ليست جزءاً منه.

حقوق عملة

مثال ١ منشأة لها مصنع توليد طاقة نووي والآن لم يزل خالص بذلك، بدأ مصنع توليد الطاقة التشغيل في ١ يناير ٢٠٠٠، والمصنع عمر اقتصادي مقداره ٤٠ سنة، وكلفت تكلفته الأولية ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة، وهذه شملت مبلغاً لتكاليف الإزالة مقداره ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، تمثل ٧,٤٠٠ وحدة عملة لتتقوت نفقة مقدرة تستحق الدفع خلال ٤٠ سنة ومخصومة بمعدل حسب المخاطرة مقداره ٥٠٪، وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر.

مثال ١: نموذج التكلفة

مثال ٢ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ يبلغ عمر المصنع ١٠ سنوات، ويبلغ الاستهلاك المتراكم ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة \times ١٠/٤٠ سنة)، وبسبب تخفيض الخصم (٥٠٪) على مدى السنوات العشر زاد الالتزام الإزالة من ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٦,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال ٣ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ لم يتغير سعر الخصم، غير أن المنشأة تقدر أنه نتيجة للتقدم التقني انخفاض صافي القيمة الحالية للالتزام الإزالة بمقدار ٨٠٠٠ وحدة عملة، وبنسبة لذلك تقوم المنشأة بتعديل الالتزام الإزالة من ١٦٣٠٠ وحدة عملة إلى ٨٣٠٠ وحدة عملة، وفي هذا التاريخ تقوم المنشأة بإجراء التقيد التالي في دفتر اليومية ليتمكن التغيير:

وحدة عملة	وحدة عملة
٨٠٠٠	٨٠٠٠
٨٣٠٠	
من ح/ الالتزام الإزالة	إلى ح/ تكلفة الأصل

مثال ٤ أ بعد هذا التعديل يصبح المبلغ المسجل للأصل ٨٢,٠٠٠ وحدة عملة (١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة - ٨٠٠٠ وحدة عملة - ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة) سيتم استهلاكه على مدى السنوات الباقية البالغة ٣٠ سنة من عمر الأصل، معطياً مصروف استهلاك للسنة التالية مقداره ٢٧٢٣ وحدة عملة (٨٢,٠٠٠ وحدة عملة \div ٣٠)، وستكون تكلفة التمويل للسنة التالية لتخفيض الخصم ٤١٥ وحدة عملة (٨٣,٠٠٠ وحدة عملة \times ٥٠٪)

مثال ٥ إذا نجم التغيير في الالتزام عن تغيير في سعر الخصم بدلاً من تغيير في التكاليف التقيد المقدرة فإن محاسبة التغيير ستكون نفسها، إلا أن تكلفة التمويل للسنة التالية ستعكس سعر الخصم الجديد.

مثال ٢: نموذج إعادة التقييم

مثال ٦ تتبنى المنشأة نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ١٦ حيث يتم إعادة تقييم المصنع بانتظام كاتب بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن القيمة العادلة، وسياسة المنشأة هي إلغاء الاستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم مقابل إجمالي المبلغ المسجل للأصل.

* في هذه الأمثلة المبلغ التقديري مقبوع بوحدة عملة.

مثال ٧ عند محاسبة الأصول التي تم إعادة تقييمها التي تتعلق بها التزامات الإزالة من المهم فهم أساس التقييم الذي تم الحصول عليه، على سبيل المثال:

(أ) إذا تم تقييم أصل على أساس تكافؤ نقد مخصص فقد يقيم البعض الأصل بدون خصم أي مخصص لتكاليف الإزالة (تقييم "جمالي")، بينما قد يقيم آخرون الأصل بعد خصم مخصص تكاليف الإزالة (تقييم "صافي") لأن المنشأة التي تمتلك الأصل ستتحمل كذلك بشكل عام التزام الإزالة، ولأغراض إعداد التقارير المالية يتم الاعتراف بالتزام الإزالة كالتزام منفصل، ولا يتم خصمه من الأصل، وتبعاً لذلك إذا تم تقييم الأصل على أساس صافي القيمة فقه من الضروري تحليل التقييم الذي تم الحصول عليه بإعادة إضافة مخصص الإلتزام بحيث لا يتم عد الإلتزام مرتين*.

(ب) إذا تم تقييم الأصل على أساس تكلفة استبدال ممتلكات depreciated replacement cost basis فإن التقييم الذي تم الحصول عليه قد لا يشمل مبلغاً لنقص الإزالة للأصل، وإذا كان لا يشمل ذلك فإن الحاجة تدعو إلى إضافة مبلغ مناسب إلى التقييم من أجل عكس تكلفة الاستبدال للممتلكات لذلك لنقص.

مثال ٨ نفترض أنه تم الحصول على تقييم للتلفق النقدي المخصص المبني على أساس السوق بمبلغ ١١٥٠٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، وهو يشمل مخصصاً مقداره ١١٦٠٠ وحدة عملة لتكاليف الإزالة التي تمثل عدم تغير في التقدير الأصلي بعد تخفيض الخصم لثلاث سنوات، وبناءً على ذلك تكون المبلغ الدخلة في الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما يلي:

وحدة عملة	الأصل عند التقييم (١)
١٢٦,٦٠٠	الإستهلاك المتركم
صفر	
(١١,٦٠٠)	إلتزام الإزالة
١١٥,٠٠٠	صافي الأصول
(١١٥,٠٠٠)	الأرباح غير الموزعة (٢)
١٥,٦٠٠	فاتنض إعادة التقييم (٣)

ملاحظات:

(١) التقييم الذي تم الحصول عليه بمقدار ١١٥٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى تكاليف الإزالة البالغة ١١٦٠٠ وحدة عملة مسموح بها في التقييم ولكن معترف بها كالتزام منفصل = ١٢٦٦٠٠ وحدة عملة.

(٢) إستهلاك ٣ سنوات للتكلفة الأصلية ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة $40/3 \times$ = ٩٠٠٠ وحدة عملة بالإضافة إلى الخصم المتركم لمبلغ ١٠٠٠ وحدة عملة بخصم مركب مقداره ٥% = ١٦٠٠ وحدة عملة، الإجمالي ١٠,٦٠٠ وحدة عملة.

(٣) المبلغ الذي تم إعلانه بتقييمه البالغ ١٢٦,٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه صافي القيمة الدفترية السابقة البالغة ١١١,٠٠٠ وحدة عملة (التكلفة ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها الإستهلاك المتركم البالغ ٩٠٠٠ وحدة عملة).

مثال ٩ بناءً على ذلك يبلغ مصروف الإستهلاك لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٣٤٢٠ وحدة عملة (١٢٦٦٠٠ وحدة عملة $37/1 \times$)، ويبلغ مصروف الخصم لعام ٢٠٠٣ ما مقداره ٦٠٠ وحدة عملة (٥% من ١١,٦٠٠ وحدة عملة). في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بلغ إلتزام الإزالة (قبل أي تعديل) ١٢,٦٠٠ وحدة عملة ولم

* للإطلاع على أسئلة على هذا المبدأ أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ "الاستثمارات العقارية".

يتغير سعر الخصم، على أنه في ذلك التاريخ تقرر المنشأة أنه نتيجة للتقدم التقني انخفضت القيمة الحالية لإلتزام الإزالة بمقدار ٥٠٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك تحل المنشأة لإلتزام الإزالة من ١٢٢٠٠ وحدة عملة إلى ٧٢٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٠ أخذ هذا التعديل بكامله إلى فائض إعادة التقييم لأنه لا يزيد عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، ولو تم ذلك لكنت الزيادة قد أخذت إلى الربح أو للخسارة حسب الفقرة ٦(ب)، وتقوم المنشأة بإجراء التقييد التالي في دفتر اليومية لعكس التغيير:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ إلتزام الإزالة
٥٠٠٠	٥٠٠٠	إلى ح/ فائض إعادة التقييم
٥٠٠٠		

مثال ١١ تقرر المنشأة أن هناك حاجة لإجراء تقييم كامل للأصل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ من أجل ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف بشكل جوهري عن القيمة العادلة. لنفرض أن الأصل مقيم حالياً بمبلغ ١٠٧٠٠٠ وحدة عملة ومخصص منه مخصص مقداره ٧٢٠٠ وحدة عملة عن الإلتزام الإزالة المخفض الذي يجب الإعتراف به كإلتزام منفصل، وبناءً على ذلك فإن تقييم الأصل لأغراض إعداد التقارير المالية قبل خصم هذا المخصص هو ١١٤٢٠٠ وحدة عملة، وتدعو الحاجة إلى إجراء التقييد الإضافي التالي في دفتر اليومية:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ الإستهلاك المتراكم (١)
٣٤٢٠	٣٤٢٠	إلى ح/ الأصل عند التقييم
٨٩٨٠	٨٩٨٠	من ح/ فائض إعادة التقييم (٢)
٨٩٨٠		إلى ح/ الأصل عند التقييم (٣)

ملاحظات:

- (١) تم إلغاء الإستهلاك المتراكم البالغ ٣٤٢٠ وحدة عملة حسب السياسة المحاسبية للمنشأة.
- (٢) التقييد على الحساب هو لفائض إعادة التقييم لأن العجز الناتج من إعادة التقييم لا يزيد عن الرصيد الدائن القائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بالأصل.
- (٣) التقييم السابق (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) البالغ ١٢٦٦٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه الإستهلاك المتراكم البالغ ٣٤٢٠ وحدة عملة مطروحاً منه التقييم الجديد (قبل المخصص لتكاليف الإزالة) هو ١١٤٢٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٢ بعد هذا التقييم المبالغ الداخلة في الميزانية العمومية هي كما يلي:

وحدة عملة	الأصل عند التقييم
١١٤٢٠٠	الإستهلاك المتركم
صفر	إلتزام الإزالة
(٧٢٠٠)	صافي الأصول
١٠٧٠٠٠	الأرباح غير الموزعة (١)
(١٤٦٢٠)	فائض إعادة التقييم (٢)
١١٦٢٠	

ملاحظات:

(١) ١٠٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ مضافاً إليها مصروف استهلاك في عام ٢٠٠٣ مقدار ٢٤٢٠ وحدة عملة ومصروف الخصم مقدار ٦٠٠ وحدة عملة = ١٤٦٢٠ وحدة عملة.

(٢) ١٥٦٠٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، مضافاً إليها ٥٠٠٠ وحدة عملة ناتجة من الانخفاض في الإلتزام، مخصصاً منها ٨٩٨٠ وحدة عملة عجز إعادة التقييم = ١١٦٢٠ وحدة عملة.

مثال ٣: الإنتقال

مثال ١٣ يوضح المثال التالي للتطبيق بأثر رجعي للتفسير للمعدين الذين يطبقون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل، ولتطبيق بأثر رجعي يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حيث يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية وهو معاملة القياس benchmark treatment في النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي ٨، ويفترض المثال أن المنشأة:

(أ) تبنت معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في يوليو ١٩٩٩

(ب) تبني التفسير في ايناير ٢٠٠٥؛ و

(ج) قبل تبني التفسير إعترفت بالتغيرات في التفتقات النقدية المقدرة لتسوية إلتزامات الإزالة كدخل أو مصروف.

مثال ١٤ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠، بسبب تخفيض الخصم (٥%) لسنة واحدة ارتفع إلتزام الإزالة من ١٠٠٠٠ وحدة عملة إلى ١٠٥٠٠ وحدة عملة، إلى جانب ذلك وبناءً على الحقائق الأخيرة تقدر المنشأة أن القيمة الحالية لإلتزام الإزالة قد ازدادت بمقدار ١٥٠٠ وحدة عملة، وتبعاً لذلك فهي تحلها من ١٠٥٠٠ وحدة عملة إلى ١٢٠٠٠ وحدة عملة، وحسب سياستها لذلك تم الإعتراف بالزيادة في الإلتزام في الربح أو الخسارة.

مثال ١٥ في ايناير ٢٠٠٥ تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي في دفتر اليومية لعكس تبني التفسير:

وحدة عملة	وحدة عملة	من ح/ تكلفة الأصل
	١٥٠٠	إلى منكرين
١٥٤		ح/ الإستهلاك المتركم
١٣٤٦		ح/ الأرباح غير الموزعة

مثال ١٦ يتم تعديل تكلفة الأصل إلى ما ستكون عليه لو أنه تمت رسملة الزيادة في المبلغ المقدر لتكاليف الإزالة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ في ذلك التاريخ، وهذه التكلفة الإضافية كان سيتم استهلاكها على مدى ٣٩ سنة، وبذلك سيكون الإستهلاك المتراكم لذلك المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ ما مقداره ١٥٤ وحدة عملة (١٥٠٠ وحدة عملة ٣٩/٤٠ سنة).

مثال ١٧ قبل تبني المنشأة للتصوير في ١ يناير ٢٠٠٥ ولأنها اعترفت بالتغيرات في إلتزام الإزالة في الربح أو الخسارة فإنه يتم الاعتراف بصافي التعديل البالغ ١٣٤٦ وحدة عملة كدائن للأرباح غير الموزعة الإفتتاحية، وليس من المطلوب الإفصاح عن هذا الرصيد الدائن في البيانات المالية بسبب إعادة البيان المذكور أدناه.

مثال ١٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ تعديل البيانات المالية المقارنة والإفصاح عن التعديل على الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية في بداية الفترة المقارنة، والقيود في دفتر اليومية المعاملة في ١ يناير ٢٠٠٤ مبينة أدناه. إلى جانب ذلك زاد مصروف الإستهلاك للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بمقدار ٣٩ وحدة عملة من المبلغ للوارد سابقاً في التقارير:

من ح/ تكلفة الأصل إلى مذكورين	وحدة عملة ١٥٠٠	وحدة عملة
ح/ الإستهلاك المتراكم		١١٥
ح/ الأرباح غير الموزعة الإفتتاحية		١٣٨٥

أساس الاستنتاجات

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

١ استنتاج ١ يلخص هذا أساس الاستنتاجات إعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً كبير لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية

٢ استنتاج ٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصانع والمعدات" أن تشمل تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع الذي كانت عليه، وتتمثل المنشأة الإلتزام بالخصم بذلك إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

٣ استنتاج ٣ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة" أن يكون قياس الإلتزام مبدئياً وفيما بعد بمقدار المصروف المقرر لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يعكس سعر خصم حالي مبدئي على السوق، كما يتطلب المعيار أن تتم مراجعة المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي، وبذلك عندما يكون أثر التغير في التكاليف المصدرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية و/أو سعر خصم فإنه يجب الاعتراف بهذا التغير.

٤ استنتاج ٤ طلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تتناول مسألة كيف سيتم محاسبة التغيرات في إلتزام الإزالة والاستعادة والإلتزامات المتعلقة، والموضوع هو ما إذا كان يجب الاعتراف في التغيرات في الإلتزام في الربح أو الخصارة للفترة الحالية أو إضافتها إلى (أو لوملوزانو وإي) خصمها من) تكلفة الأصل ذي العلاقة. يحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٦ على متطلبات للرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة، ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات لقياس الإلتزام الناتج، ولا يتناول أي من هذين المعيارين بالتحديد محاسبة أثر التغيرات في الإلتزام. وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوجود آراء مخالفة مما يؤدي إلى تطور ممارسات متشعبة.

٥ استنتاج ٥ تبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطوير إرشادات بشأن محاسبة التغيرات، وبإجراء ذلك أدرجت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تقدير الإلتزام أمر شخصي بطبيعته حيث أن تسويته قد تكون بعيدة جداً في المستقبل، وتقدير (أ) توقيت ومبلغ التدفق المصدرة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية (على سبيل المثال تدفقات نقدية) مطلوبة لتسوية الإلتزام. (ب) سعر الخصم - كثيراً ما يتضمن ممارسة درجة عالية من التقدير، وبذلك فإن من المحتمل أن تتم تعديلات للتقدير المبدئي.

النطاق

٦ استنتاج ٦ يتناول نطاق التفسير محاسبة التغيرات في تقديرات الإلتزامات الحالية لتفكيك وإزالة واستعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والمصرف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولا ينطبق التفسير على التغيرات في الإلتزامات المقدرة فيما يتعلق بالتكاليف التي تقع ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، على سبيل المثال تكاليف المخزون أو الإنتاج التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢

"المخزون". أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن التزامات الإزالة المرتبطة مع استخراج المعادن هي تكلفة إما للممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لاستخراجها، وفي هذه الحالة فبها ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتفسير، أو للمخزون المنتج الذي يجب محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢.

أساس للإجماع

٧ يستنتاج توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع بأن التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة التي تنجم من التغير في التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية مطلوبة لتسوية الالتزام أو تغير في سعر الخصم يجب إضافتها إلى تكلفة الأصل ذي العلاقة أو خصمها منها وإستهلاكها بأثر مستقبلي على مدى عمره الاقتصادي.

٨ يستنتاج عند تطوير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإجماعها نظرت كذلك في الأساليب الثلاثة البديلة لمحاسبة التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وتغيرات في سعر الخصم:

(أ) رسملة فقط أثر التغير في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية تتطابق بالتغيرات المستقبلية، والإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر التغير في سعر الخصم بكامله.

(ب) الإعتراف في ربح أو خسارة الفترة الحالية بأثر جميع التغيرات في كل من التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وسعر الخصم.

(ج) معاملة التغيرات في الالتزامات المقدرة للإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة على أنها تعديلات للالتزامات المبدئية وتكلفة الأصل، وبموجب هذا الأسلوب فإن المبالغ المتعلقة باستهلاك الأصل التي كان سيُعترف بها حتى تاريخه ستعكس في الربح أو الخسارة للفترة الحالية، والمبالغ المتعلقة بالإستهلاك المستقبلي ستتم رسملتها.

٩ يستنتاج رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية البديل (أ) لأن هذا الأسلوب لا يعالج التغيرات في التدفق الصادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية وفي سعر الخصم بنفس الطريقة، والذي وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه مهم، إذا أخذنا في الاعتبار أن أموراً مثل التضخم يمكن أن تؤثر على كل من التدفق الصادر للمنافع الاقتصادية وسعر الخصم.

١٠ يستنتاج عند نظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البديل (ب) أشارت إلى أن الإعتراف بكافة التغيرات في سعر الخصم في ربح أو خسارة الفترة الحالية يعالج بشكل صحيح التغير في سعر الخصم كحدث للفترة الحالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت ضد البديل (ب) لأن الإعتراف بالتغيرات في التدفق الصادر المقدر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية في ربح أو خسارة الفترة الحالية سيكون غير متفق مع الرسملة المبدئية لتكاليف الإزالة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

١١ يستنتاج كان البديل (ج) هو الأسلوب المقترح في مسودة التفسير ٢٥ التغيرات في التزامات الإزالة والإستعادة والالتزامات المماثلة التي نشرت في ٤ سبتمبر ٢٠٠٣، وعند وضع هذا الاقتراح اعتبرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأصل من الوقت الذي تم فيه تحمل الالتزام الإزالة لأول مرة حتى نهاية العمر الاقتصادي للأصل على أنه وحدة المحاسبة التي تتطابق بها تكاليف الإزالة، وبناءً على ذلك تبنت الرأى بأن التعديلات على تقديرات هذه التكاليف، سواء من خلال التعديلات على التكاليف الصادرة المقدرة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو للتعديلات

على سعر الخصم يجب معالجتها محاسبياً بنفس الطريقة مثل التكلفة المبدئية المقررة، ولا زالت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترى ميزة في هذا الإقتراح، إلا أنها توصلت بالنسبة للميزانية العمومية إلى أنه بموجب المعايير الحالية يجب أن تطلب رسمة كاملة مستقبلية للأسباب التي وُردت في الفقرات ١٢ - ١٨ إستنتاج ١٨.

معيار المحاسبة الدولي ٨ والتغير في التقدير المحاسبي

١٢ يستنتاج ١٢ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " أن تعترف المنشأة بالتغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي بإخضاره في الربح أو الخسارة في فترة التغير إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط، أو فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كليهما، وإلى المدى الذي يتسبب فيه تغير في التقدير المحاسبي في نشوء تغيرات في الأصول أو الالتزامات أو يتلقى ببند حقوق ملكية فإنه يطلب الإعتراف به بتعديل الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية في فترة التغير.

١٣ بالرغم من أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبنت الرأي بأن للمعاملة التي هي جزئياً بأثر رجعي المقترحة في مسودة التفسير ٢٥ تتفق مع هذه المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي ٨ فقد أشارت معظم الإستجابات لمسودة التفسير بأن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتم عادة تفسيره بأنه يتطلب معالجة كاملة مستقبلية، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يدعم معاملة كاملة مستقبلية كذلك، وهذا هو ما يتطلبه التفسير.

معيار المحاسبة الدولي ١٦ والتغيرات في التقديرات المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات

١٤ يستنتاج ١٤ قدمت العديد من الردود على مسودة التفسير الحجج بأن الإقتراح في مسودة التفسير ٢٥ غير متفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٦ الذي يتطلب أنواعاً أخرى من التغير في تقدير الممتلكات والمصانع والمعدات حتى يمكن تناولها بأثر مستقبلي، فعلى سبيل المثال وكما يعترف معيار المحاسبة الدولي ٨ فإن لتغير في العمر الإقتصادي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك consumption المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتضمنها أصل قابل للإستهلاك depreciable يؤثر على مصروف الإستهلاك للفترة الحالية وبكامل فترة مستقبلية لثناء العمر الإقتصادي المتبقي للأصل، وفي كلتا الحالتين يتم الإعتراف بأثر التغير المتعلق بالفترة الحالية في الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، ويتم الإعتراف بالأثر إن وجد على الفترات المستقبلية في الربح أو الخسارة في هذه الفترات المستقبلية.

١٥ يستنتاج ١٥ أشارت بعض الردود على مسودة التفسير إلى أن التغير في تقدير القيمة المتبقية بمعالجة محاسبياً بأثر مستقبلي ولا يتطلب تعديلاً سريعاً، وقد أشارت إلى أن الإلتزامات المتعلقة بتكاليف الإزالة يمكن اعتبارها على أنها قيم سالبة متبقية، واقتُرحت بأنه يجب أن لا يدخل التفسير معاملة غير متسقة للأحداث المشابهة، ومن الممكن أن تنتج انحرفات إذا تمت معاملة ناحيتين من نفس التغير بشكل مختلف - على سبيل المثال إذا تم تمديد العمر المنافع للأصل وتخفيض القيمة الحالية للإلتزام الإزالة نتيجة لذلك.

١٦ يستنتاج ١٦ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنها لم تقدم حججاً كافية بشأن معاملة التغيرات في تقدير إلتزامات الإزالة والإلتزامات المعاملة بشكل مختلف عن التغيرات الأخرى في التقديرات الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات، وقد أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا يوجد احتمال لمعاملة التغيرات الأخرى عند تقدير هذه الأصول التي يتم تناولها في المستقبل القريب.

١٧ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الإحتراقات التي قد تتجم من إقتراحها الأصلي لو أنه تم معاملة التغيرات الأخرى في التقديرات بأثر مستقبلي أكثر خطورة مما أدركته سابقاً، وأنه من الأسهل تطبيق معاملة مستقبلية بشكل كامل.

١٨ استنتاج كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مهتمة بأن معاملة مستقبلية بشكل كامل قد ينجح عنها إما أصول كبيرة بشكل غير واقعي أو أصول مالية، وبشكل خاص إذا كانت هناك تغيرات كبيرة في التقديرات قرب نهاية عمر الأصل. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يمكن معالجة الإهتمام الأول إذا تمت مراجعة الأصول لتحديد الإنخفاض في قيمتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "تخفيض قيمة الأصول"، وأنه يمكن تطبيق حد أدنى مقداره صفر لضمان أن الأصل لم يصبح سلباً لو أن تقديرات التكلفة انخفضت بشكل جوهري بالقرب من نهاية عمره، ويمكن تطبيق تخفيض قيمة الأصل أولاً بتخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى الصفر، وبعد ذلك يتم الإعتراف بأي تعديل دائم متيق في الربح أو الخسارة، وأسابيل الحماية هذه داخلة في الإجماع النهائي.

المقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية

١٩ استنتاج لتتوصل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى إجماع أخذت في الإعتراف أسلوب المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ محاسبة التزامات بحالة الأصل من الخدمة. بموجب هذا المعيار تتم رسملة التغيرات في التكاليف النقدية المقدرة كجزء من تكلفة الأصل واستهلاكها بأثر مستقبلي، ولكن لا يطلب تعديل الإنزلم الإزالة ليعكس أثر التغير في سعر الخصم الحالي المقدر في السوق.

٢٠ استنتاج إن معاملة التغيرات في التكاليف النقدية المقدرة التي يتطلبها هذا التفسير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية ولم يكن الإقتراح في مسودة العرض ٧٤ كذلك، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه نظراً لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يعكس الإنزلم الإزالة أثر التغير في سعر الخصم الحالي المبني على السوق (انظر الفقرة ٢١أ) فإنه لم يكن من الممكن عدم أخذ التغيرات في سعر الخصم في الإعتبار. إلى جانب ذلك لم يعمل بيان معايير المحاسبة المالية رقم ١٤٣ التغيرات في التكاليف النقدية وأسعار الخصم بنفس الطريقة، وهو ما وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه هم.

تفاعل التفسير والإعتراف المبني بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

٢١ استنتاج عند تطوير التفسير أخذت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإعتبار التصنيفات التي أجراها المجلس في معيار المحاسبة الدولي ١٦، ووافقت على أنها ستستمر التفاعل بينهما.

٢٢ استنتاج يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣) أن القليس المبني لتكلفة بند ممتلكات ومصانع ومعدات يجب أن يشمل تكلفة تفكيك وإزالة البند واستعادة الموقع الموجود عليه، إذا تم تحمل هذا الإنزلم إما عند امتلاك البند أو نتيجة لاستخدام البند أثناء فترة معينة لأغراض عدا عن إنتاج مخزون خلال تلك الفترة، ويعود ذلك إلى أن المجلس توصل إلى أنه سواء تم تحمل الإنزلم بامتلاك البند أو نتيجة لاستخدامه فإن الطبيعة الذاتية للتكلفة وارتباطها مع الأصل هي نفسها.

٢٣ استنتاج على أنه عند اعتبار التصنيفات لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ لم يتناول المجلس كيف ستعالج المنشأة محاسبياً (أ) التغيرات في مبلغ التقدير المبني للإنزلم معترف به. (ب) آثار الإنزلقاع أو التغيرات

في أسعار الفائدة لا تزال معترف به (ج) تكلفة الالتزامات التي لم تكن موجودة عندما امتلكت المنشأة
البند مثل التزام أحدثه تغير في قانون صدر بعد امتلاك الأصل، ويتناول التفسير الموضوعين (أ)،
(ب).

التفاعل بين التفسير واختيار نموذج القياس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦

٢٤ استنتاج يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٦ للمنشأة أن تختار إما نموذج للتكلفة أو نموذج لإعادة التقييم لقياس
ممتلكاتها ومصنعها ومعدات على أساس كل فئة لوجودها، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية هو أن نموذج القياس الذي تختاره المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي
١٦ أن يُلَاحَظ بالتفسير.

٢٥ استنتاج طلب الحيد من المجاريين لمعدودة التفسير ليوضح كيف يجب تطبيقها على الأصول التي أعيد
تقييمها، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(أ) إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم فإن معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب أن يبقى
التقييم محدثاً بشكل كافٍ بحيث لا يختلف المبلغ المسجل بشكل جوهري عن المبلغ الذي كان
سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، ويتطلب هذا التفسير تغييراً
في إجراءات الإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة المعترف بها لتضاف بشكل عام إلى
تكلفة الأصل أو تخصم منه، على أن التغيير في الإلتزام لا يؤثر بعد ذاته على تقييم الأصل
لأغراض إعداد التقارير المالية لأن (الضمان عدم عدة مرتين) الإلتزام المعترف به بشكل
منفصل يستثنى من تقييمه.

(ب) بدلاً من تغيير تقييم الأصل يؤثر التغيير في الإلتزام على الفرق بين ما كان سيتم الإبلاغ عنه
للأصل في التقارير بموجب نموذج التكلفة وبموجب هذا التفسير وتقييمه، وبكلمات أخرى
فهو غير فائض أو عجز إعادة التقييم الذي تم الإعتراف به في السابق للأصل، فعلى سبيل
المثال إذا زاد الإلتزام بمقدار ٢٠ وحدة عملة والذي كان بموجب نموذج التكلفة ستم إضافته
لتكلفة الأصل ينخفض فائض إعادة التقييم (أو يزيد عجز إعادة التقييم) بمقدار ٢٠ وحدة
عملة، وبموجب نموذج إعادة التقييم الولود في معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتم احتساب
فائض إعادة التقييم المتراكمة للأصل في حقوق الملكية، ويتم احتساب عجز إعادة التقييم
المتراكم في الربح أو الخسارة، وقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية أنه يجب احتساب التغييرات في الإلتزام المتعلق بلصل أعيد تقييمه بنفس الطريقة مثل
لتغييرات الأخرى في فائض وعجز إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

(ج) بالرغم من أن التغيير في الإلتزام لا يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل لأغراض إعداد
التقارير المالية فإن العديد من الأحداث التي تغير قيمة الإلتزام قد تؤثر أيضاً على قيمة
الأصل، إما بمقدار أكبر أو أصغر، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية أنه بالنسبة للأصول التي أعيد تقييمها يدل التغيير في إلتزام الإزالة
على أنه قد تكون هناك حاجة لإعادة تقييم، ويجب أخذ لية إعادة تقييم في الاعتبار عند تحديد
المبلغ الذي أخذ الربح أو الخسارة بموجب البند (ب) أعلاه، وإذا تم إجراء إعادة تقييم فإن
معيار المحاسبة الدولي ١٦ يتطلب إعادة تقييم كافة الأصول من نفس الفئة.

(د) يجب أن لا تكون التكلفة المستهلكة لأصل (مخصوصاً منها أي انخفاض في القيمة) سلبية،
بخس النظر عن نموذج التقييم، كما يجب أن لا يزيد فائض إعادة التقييم لأصل عن قيمته،
وبناء على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه إذا زاد

التخفيض في الالتزام عن المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو أنه تم تسجيل الأصل بموجب نموذج التكلفة، فإنه يجب دافعا أخذ تخفيض الزيادة إلى الربح أو الخسارة، فعلى سبيل المثال إذا كانت التكلفة المسجلة لأصل لم تنخفض قيمته ٢٥ وحدة عملة والمبلغ الذي تم إعادة تقييمه ١٠٠ وحدة عملة فإن هناك قلصاً في إعادة التقييم مقداره ٧٥ وحدة عملة، وإذا تم تخفيض الالتزام الإزالة بمقدار ٣٠ وحدة عملة فإنه يجب تخفيض التكلفة المسجلة للأصل إلى الصفر، ويجب زيادة قلص إعادة التقييم إلى ١٠٠ وحدة عملة (الذي يساوي قيمة الأصل)، ويجب أخذ المبلغ المتبقي للتخفيض في الالتزام إلى الربح أو الخسارة.

تخفيض الخصم

٢٦ إستنتاج نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تخفيض الخصم هو تكلفة افتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "تكاليف الإقراض". يبرز هذا السؤال لأنه لو اعتبر تخفيض سعر الخصم تكلفة افتراض لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٣ فإنه في حالات معينة من الممكن رسملة هذا المبلغ بموجب المعالجة البديلة المسموح بها للرسالة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٢٣ يتناول الأموال المقترضة بشكل محدد لغرض الحصول على أصل معين، ووافقت على أن الالتزام الإزالة لا يقع ضمن هذا الوصف حيث أنه لا يمكن الأموال (أي النقد) المقترضة، وبذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تخفيض الخصم ليس تكلفة افتراض كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

٢٧ وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن تخفيض الخصم كما هو مشار إليه في الفقرة ٦٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يجب الإبلاغ عنه في الربح أو للخسارة في الفترة التي يحدث فيها.

الإفصاحات

٢٨ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب أن يشمل التفسير إرشادات إفصاح، ووافقت على أن ذلك غير ضروري إلى حد بعيد لأن معيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧ يحتويان على إرشادات خاصة بذلك، على سبيل المثال:

(أ) يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٦ أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يتطلب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيرات في التقديرات المحاسبية التي لها أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون لها أثر جوهري في الفترات اللاحقة، وأن هذا الإفصاح قد ينشأ من التقديرات في التكاليف المقررة لتفكيك أو إزالة أو استعادة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ب) يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإفصاح عن:

- (١) مطابقة الحركات في المبلغ المسجل لمخصص الفترة.
- (٢) الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص الناجم من مرور الوقت وأثر أي تغير في سعر الخصم.
- (٣) وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تنقذات صادرة متوقعة المنافع الاقتصادية.
- (٤) إشارة إلى الشكوك فيما يتعلق بمبلغ أو توقيت هذه التنقذات الصادرة، وحيث يكون ذلك ضروريا الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي تمت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية (على سبيل المثال أسعار الفائدة المستقبلية والتغيرات المستقبلية في الرواتب والتغيرات المستقبلية في الأسعار).

٢٩ استنتاج على أنه فيما يتعلق بالأسول التي تم قبيلها باستخدام نموذج إعادة التقييم أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كثيراً ما تؤخذ التغيرات في الالتزام إلى احتياطي إعادة التقييم، وهذه التغيرات تعكس حدثاً ذا أهمية بالنسبة للمستخدمين، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب إبرازها بالإفصاح عنها بشكل منفصل ووصفها أنها كذلك في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

الانتقال

٣٠ استنتاج وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب على معدي البيانات المالية الذين طبقوا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق التفسير بالأسلوب المطلوب في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي هو عادة بائز رجعي، ولم تستطع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبرير أسلوب تطبيق آخر، خاصة عندما يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التطبيق بائز رجعي.

٣١ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من أجل تطبيق التفسير بائز رجعي من الضروري تحديد كل من توقيت ومبلغ أية تغيرات كان التفسير سيطلبها، على أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد ما يلي:

- (أ) إذا لم يكن التطبيق بائز رجعي ممكناً من الناحية العملية لكافة الفترات المعروضة فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بائز رجعي من أكر تاريخ ممكن من الناحية العملية؛ و
- (ب) إذا لم يكن ممكناً من الناحية العملية تحديد الأثر المتركم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تطبيق السياسة بائز مستقبلي من أول تاريخ ممكن من الناحية العملية.

٣٢ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٨ يحدد أن المتطلب غير ممكن من الناحية العملية عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول لإجراء ذلك، وعليها أن تعطي الإرشادات بشأن متى يكون ذلك.

٣٣ استنتاج على أن أحكام معيار المحاسبة الدولي ٨ الخاصة بالإمكانية العملية لا تنطبق على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ "تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى". إن التطبيق بائز رجعي لهذا التفسير في تاريخ الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ في حالة عدم وجود أية استثناءات يتطلب أن تقوم المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة بإنشاء سجل تاريخي لكافة هذه التحولات التي كانت ستتم في الماضي، وفي العديد من الحالات أن يكون ذلك عملياً، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه كبديل للتطبيق بائز رجعي يجب أن يسمح للمنشأة أن تشمل في التكلفة المستهلكة للأصل في تاريخ الانتقال مبلغاً بحسب خصم الالتزام لم في ذلك التاريخ وإلى ما قبل ذلك واستهلاكه عندما تم تحمله لأول مرة، وهذا التفسير يعدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبعاً لذلك.

التفسير ٢

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المحتويات

التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأنوات المماثلة.

الفقرات

٢-١	الخلفية
٣	النطاق
٤	الموضوع
١٢-٥	الإجماع
١٣	الإفصاح
١٤	تاريخ النفاذ
	ملحق
	أسئلة على تطبيق الإجماع
مثال ٢ - ٣	مثال ١
مثال ٤ - ٥	مثال ٢
مثال ٦ - ١٠	مثال ٣
مثال ١١-١٣	مثال ٤
مثال ١٤-١٥	مثال ٥
مثال ١٦-١٧	مثال ٦
مثال ١٨-١٩	مثال ٧
	أساس الاستنتاجات

تحتوي الفقرات ١-١٤ والملحق على التفسير ٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
لسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، ويرافق التفسير ٢ أسس الإستنتاجات،
وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
على نطاق وصلاحيّة التفسيرات.

التفسير ٢

لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)

الخلفية

١ يقوم بتكوين المنشآت التعاونية والمنشآت المماثلة مجموعات أشخاص للبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة، وتعرف القوانين الوطنية عادة المنشأة التعاونية على أنها جمعية تسعى لرفع مستوى التقدم الاقتصادي لأعضائها من خلال القيام بأعمال مشتركة (مبدأ الخدمة الذاتية)، وكثيراً ما توصف حصص الأعضاء في منشأة تعاونية على أنها أسهم أو وحدات للأعضاء أو ما شابه ذلك، ويشار إليها أحياناً بـ "أسهم الأعضاء".

٢ يضع معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئاً لتصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات مالية أو حقوق ملكية، وبشكل خاص تنطبق هذه المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للتسديد Puttable التي يتيح لحاملها بيع هذه الأدوات للجهة المصدرة لها مقابل نقد أو أداة مالية أخرى، وتطبيق هذه المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة صعب. طلب بعض المشاركين في مجلس معايير المحاسبة الدولية المساعدة في فهم كيف تنطبق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المماثلة التي لها خصائص معينة وظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كإلتزامات أو كحقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق التفسير على الأدوات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بما في ذلك الأدوات المالية الصادرة للأعضاء في المنشآت التعاونية التي تثبت حصة الملكية للعضو في المنشأة، ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي سيتم تسويتها أو يمكن تسويتها في أدوات حقوق الملكية للمنشأة.

الموضوع

٤ إن العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في أرباح الأسهم الموزعة، وبعض الأدوات المالية تعطي لحاملها الحق في طلب الإسترداد Redemption مقابل نقد أو أصل مالي آخر، إلا إنها قد تشمل أو تكون خاضعة لتحديدات بشأن ما إذا كان سيتم إسترداد الأدوات المالية. كيف يجب أن نقيم أحكام الإسترداد هذه عند تحديد ما إذا كان يجب تصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية.

الإجماع

- ٥ إن الحق التعاقدى لحمل أداة مالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الإسترداد لا يتطلب في حد ذاته أن تصنف الأداة المالية كإلتزام مالي، بل إنه يجب أن تأخذ المنشأة في الإعتبار كافة أحكام وشروط الأداة المالية عند تحديد تصنيفها كإلتزام مالي أو حق ملكية، وتشمل هذه الأحكام والشروط للقوانين والأنظمة المحلية ذات العلاقة والنظام الأساسي الحاكم للمنشأة الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ولكن لا تشمل التعديلات المستقبلية المتوقعة على هذه القوانين أو الأنظمة أو النظام الأساسي.
- ٦ إن أسهم الأعضاء التي سيتم تصنيفها كحقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الإسترداد هي حقوق ملكية إذا كان أي من الشرطين المبينين في الفقرتين ٨ و ٧ موجوداً، وتعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع والودائع المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كعملاء فيها إلتزامات مالية للمنشأة.
- ٧ إن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حقاً غير مشروط برفض إسترداد أسهم الأعضاء.
- ٨ يمكن للقانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة أن تفرض مختلف أنواع منع إسترداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال المنع غير المشروط أو المنع بناءً على مقياس السيولة، وإذا تم منع الإسترداد بشكل غير مشروط من قبل القانون والأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة فإن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية، غير أن الأحكام في القانون أو الأنظمة المحلية أو النظام الأساسي الحاكم للمنشأة التي تمنع الإسترداد فقط إذا تم تلبية الشروط – مثل القيود على السيولة (أو لم يتم تليينها) لا تؤدي إلى أن تكون أسهم الأعضاء حقوق ملكية.
- ٩ من الممكن أن يكون المنع غير المشروط مطلقاً من حيث أن كافة الإستردادات ممنوعة، ومن الممكن أن يكون المنع غير المشروط جزئياً من حيث أنه يمنع إسترداد أسهم الأعضاء إذا كان الإسترداد سيؤدي إلى انخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، ولأسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الإسترداد هي إلتزامات، إلا إذا كان للمنشأة حق غير مشروط برفض الإسترداد كما هو مبين في الفقرة ٧، وفي بعض الحالات من الممكن أن يتغير من وقت لأخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لمنع الإسترداد، وهذا التغير في منع الإسترداد يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.
- ١٠ عند الإعتراف المبني على المنشأة بقرص إلتزامها المالي من أجل الإسترداد بالقيمة العادلة، وفي حالة أسهم الأعضاء مع خصصة الإسترداد تقيس المنشأة القيمة العادلة للإلتزام المالي من أجل الإسترداد ليس بأقل من الحد الأعلى للمبلغ المستحق للدفع بموجب أحكام الإسترداد لنظامها الأساسي الحاكم أو القانون المنطبق مخصصاً من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ (انظر أمثال ٣).
- ١١ كما تتطلب الفقرة ٣٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتم الإعتراف بالتوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية مباشرة في حقوق الملكية مخصصاً منها أية منافع ضريبة دخل، وفائدة وأرباح الأسهم والعائدات الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كإلتزامات مالية هي مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تنصف قانونياً بأنها أرباح أسهم أو فائدة أو خلاف ذلك.

١٢ يقدم الملحق الذي هو جزء لا يتجزأ من الإجماع لمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في منع الاسترداد إلى تحويل بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية فإن على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ النفاذ

١٤ إن تاريخ النفاذ ومتطلبات الانتقال لهذا التفسير هي نفسها كما هي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)، وعلى المنشأة تطبيق هذا التفسير للفرات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة، ويجب أن يطبق هذا التفسير بأثر رجعي.

ملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير.

أ ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة على تطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة، والأنماط الأخرى للحقائق ممكنة، يفترض كل مثال أنه لا توجد شروط عدا عن تلك الواردة في حقائق المثال التي تتطلب تصنيف الأدوات المالية كإلزام مالي.

الحق غير المشروط في رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الحقائق

أ ٢ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإستردادات تتم حسب التقدير المنفرد للمنشأة، ولا ينص النظام الأساسي على مريد من التفصيل أو التحديد لذلك التقدير، ولم ترفض المنشأة أبدا في تاريخها إسترداد أسهم الأعضاء بالرغم من أن المجلس لحاكم له الحق في إجراء ذلك.

التصنيف

أ ٣ للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإسترداد، وأسهم الأعضاء هي حقوق ملكية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مبادئ لتصنيف المبنية على أحكام الأداة المالية، ويشير إلى أن تاريخا من الدفعات حسب التقدير أو النية لإجراء دفعات حسب التقدير لا تسبب تصنيف الإلزامات. تبين الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة ٣٢ ما يلي :

عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للإسترداد فإنه يتم تحديد التصنيف المناسب من قبل الحقوق الأخرى المرتبطة بها، والتصنيف مبني على تقييم محتوى الترتيبات التعاقدية وتعريف الإلزام المالي وأداة حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواء كانت تراكمية أو غير تراكمية، خاضعة لتقدير الجهة المصدرة فإن الأسهم هي أدوات حقوق ملكية، ولا ينتزح تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حق ملكية بما يلي على سبيل المثال:

(أ) تاريخ إجراء التوزيعات؛

(ب) نية إجراء توزيعات في المستقبل؛

(ج) أثر سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المصدرة إذا لم تتم التوزيعات (بسبب القيود على دفع أرباح الأسهم العادية إذا لم يتم دفع أرباح الأسهم الممتازة)؛

(د) مبلغ احتياطات الجهة المصدرة؛

(هـ) توقع الجهة المصدرة للربح أو الخسارة لفترة؛ أو

(و) فترة أو عدم قدرة الجهة المصدرة على التأثير على مبلغ ربحها أو خسارتها للفترة.

مثال ٢

الحقائق

٤ أ يبين النظام الأساسي للمنشأة على أن الإسترادات تتم حسب التقدير المفرد للمنشأة، على أن النظام الأساسي يبين كذلك أن الموافقة على طلب إستراد تتم تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على إجراء دفعات بدون مخالفة الأنظمة المحلية فيما يتعلق بالسيولة أو الإحتياطيات.

التصنيف

٥ أ ليس للمنشأة الحق غير المشروط برفض الإستراد، وخصص الأعضاء هي إلزام مالي، والقيود المبنية أعلاه مبنية على قدرة المنشأة على تسوية إلتزامها، وهي تقيد الإسترادات فقط إذا لم يتم تلبية متطلبات السيولة أو الإحتياطي وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم فيه تليبيتها، وبذلك وبموجب المبادئ الموضوعة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لا تؤدي إلى تصنيف الأداة المالية كحق ملكية. تنص الفقرة ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي:

يمكن إصدار أسهم ممتازة مع حقوق مختلفة، وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز إلتزاماً مالياً أو أداة حق ملكية فإن على الجهة المصدرة تقييم الحقوق المعينة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تظهر الخصائص الأساسية للإلتزام مالي، فعلى سبيل المثال السهم الممتاز الذي ينص على إستراد في ترويج معين أو حسب اختيار حمله يحتوي على إلتزام مالي لأن على الجهة المصدرة إلتزام تحويل الأصول المالية إلى حامل السهم، وعدم القدرة المحتملة للجهة المصدرة على تلبية إلتزام إستراد سهم ممتاز عندما يطلب منها ذلك تعاقباً، سواء بسبب عدم توفر الأموال أو قيد قانوني أو أرباح أو إحتياطيات غير كافية لا يلغي الإلتزام [تصنيف التأكيد].

المنع ضد الإستراد (الفقرتان ٩ و ٨)

مثال ٣

الحقائق

٦ أ أصدرت منشأة تعاونية أسهما لأعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي :

(أ) ١ يناير ٢٠٠١ ١٠٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم (١٠٠٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) ١ يناير ٢٠٠١ ١٠٠٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم (٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة

أخرى بحيث يصبح إجمالي الأسهم الصادرة ٣٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للإستراد عند الطلب بالمبلغ الذي صدرت مقابلته.

٧ أ يبين النظام الأساسي للمنشأة أن الإسترادات المتركمة لا يمكن أن تزيد عن ٢٠% من أعلى عدد من أسهم أعضائها المصدرة في أي وقت، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ للمنشأة ٢٠٠٠٠٠ سهم مصدر وهذا هو أعلى عدد لأسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، ولم يتم إستراد أية أسهم في الماضي، وفي ١ يناير ٢٠٠٣ تحل المنشأة نظامها الأساسي للحكم وتزيد من المستوى المسموح به للإسترادات المتركمة إلى ٢٥% من أعلى عدد لأسهم أعضائها المصدرة في أي وقت.

التصنيف

قيل تعديل الميثاق الحاكم

أ ٨ إن أسهم الأعضاء التي تزيد عن المنع ضد الاسترداد هي إلتزامات مالية. تقيس المنشأة التعاونية هذا الإلتزام المالي بالقيمة العادلة عند الاعتراف المبني، ونظرا لأن هذه الأسهم قليلة للاسترداد عند الطلب تحدد المنشأة القيمة العادلة لهذه الإلتزامات المالية حسبما تتطلب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التي تبين " أن القيمة العادلة للإلتزام مالي له خصيصية الطلب (على سبيل المثال ودیعة تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب "...، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد.

أ ٩ في ١ يناير ٢٠٠١ الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الاسترداد هو ٢٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها إلتزام مالي ومبلغ ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية، على أنه في ١ يناير ٢٠٠٢ ٢٠٠٢ بسبب الإصدار الجديد للأسهم بسعر ٢٠ وحدة عملة يزيد الحد الأقصى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الاسترداد إلى ٤٠٠٠٠ سهم بسعر ١٠ وحدات عملة لكل سهم. إن إصدار أسهم جديدة يخلق إلتزاماً جديداً يقاس عند الاعتراف المبني بمقدار القيمة العادلة، والإلتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠% من إجمالي الأسهم الصادرة (٢٠٠٠٠٠) مقاسة بمقدار ٢٠ وحدة عملة أو ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وهذا يتطلب الاعتراف بالإلتزام إضافي مقداره ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة. في هذا المثال لا يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة، وتبعاً لذلك تصنف المنشأة حالياً مبلغ ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية ومبلغ ٢٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية. يفترض هذا المثال أن هذه المبالغ لم تتغير بين ١ يناير ٢٠٠١ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢.

بعد تعديل النظام الأساسي الحاكم

أ ١٠ بعد التغيير في النظام الأساسي الحاكم للمنشأة يمكن الآن أن يطلب من المنشأة التعاونية إسترداد حد أقصى مقداره ٢٥% من أسهمها المصدرة أو حد أقصى مقداره ٥٠٠٠٠ سهم بسعر ٢٠ وحدة عملة لكل سهم، وتبعاً لذلك في ١ يناير ٢٠٠٣ تصنف المنشأة التعاونية كإلتزامات مالية مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه المبلغ الأقصى المستحق الدفع عند الطلب. بموجب أحكام الاسترداد كما هي محددة حسب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ولذلك تقوم المنشأة في ١ يناير ٢٠٠٣ ٢٠٠٣ بإجراء تحويل من حقوق الملكية إلى الإلتزامات المالية مبلغ ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة وترك ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مصنفة على أنها حقوق ملكية، وفي هذا المثال لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند التحويل.

مثال ٤

الحقائق

أ ١١ يمنع القانون المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية أو أحكام النظام الأساسي للمنشأة أن تقوم المنشأة باسترداد أسهم الأعضاء إذا كانت باستردادها ستخفض رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى أقل من ٧٥% من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء، وأعلى مبلغ لمنشأة تعاونية مخفية هو ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وفي تاريخ الميزانية العمومية رصيد رأس المال المدفوع هو ٩٠٠٠٠٠ وحدة عملة.

للتصنيف

١٢ أ في هذه الحالة يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية وتصنيف مبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزامات مالية، وإلى جانب الفقرات التي يشهد بها تبص الفقرة ١٨ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على ما يلي :

... الأداة المالية التي تعطي حائليها الحق في إعادة بيعها للجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي لخر (أداة قليلة للتسديد) هي إلتزام مالي، وهي كذلك حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند لخر له قابلية الزيادة أو الانخفاض، أو عندما يعطي الشكل القانوني للأداة القابلة للتسديد لحائليها الحق في الحصة المتبقية في أصول الجهة المصدرة، ووجود خيار لحامل الأداة لإعادة بيع الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي لخر يعني أن الأداة قليلة للتسديد تلبى تعريف الإلتزام المالي.

١٣ أ يختلف منع الإستراد المبين في هذا المثال عن القيود المبينة في الفقرتين ١٩، أ ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهذه القيود هي تحديدات لفترة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبالمقارنة مع ذلك يبين هذا المثال منعا غير مشروط للإستردادات بما يتعدى مبلغا محددًا، بغض النظر عن قدرة المنشأة على إسترداد أسهم الأعضاء (على سبيل المثال بناءً على مولدها النقدية أو أرباحها أو احتياطياتها القابلة للتوزيع)، وفي الواقع يحول منع الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة أي إلتزام مالي لإسترداد ما يزيد عن مبلغ معين من رأس المال المدفوع، وبناءً على ذلك فإن الجزء من الحصص الخاضع لمنع الإسترداد ليس إلتزاما ماليا، وبينما يمكن أن تكون أسهم كل عضو قليلة للإسترداد فرديا فإن جزءاً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس قابلاً للإسترداد في أية ظروف عدا عن تصفية المنشأة.

مثال ٥

الحقائق

١٤ أ الحقائق في هذا المثال هي كما هي مبينة في المثال ٤، إلى جانب ذلك في تاريخ الميزانية العمومية تمنع متطلبات السيولة المفروضة في الاختصاص المحلي المنشأة من إسترداد أسهم أي أعضاء ما لم تكن مملكتها من النقد والاستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد، وأثر متطلبات السيولة هذه في تاريخ الميزانية العمومية هو أن المنشأة لا تستطيع دفع أكثر من ٥٠٠٠٠ وحدة عملة لإسترداد أسهم الأعضاء.

للتصنيف

١٥ أ كما في المثال ٤ تصنف المنشأة مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ومبلغ ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه إلتزام مالي، ويعود ذلك إلى أن المبلغ المصنف على أنه إلتزام مبني على حق المنشأة غير المشروط في رفض الإسترداد وليس بناءً على قيود مشروطة تمنع الإسترداد فقط إذا لم تتم تلبية شرط السيولة أو شروط أخرى، وعندئذ فقط حتى ذلك الوقت الذي يتم تلبية فيه، وتطبق لحكام الفقرتين ١٩، أ ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في هذه الحالة.

المثال ٦

الحقائق

١٦ أ يمنع النظام الأساسي الحكم للمنشأة أن تقوم المنشأة بإسترداد أسهم الأعضاء، فيما عدا إلى مدا العوائد المستمثلة من إصدار أسهم أعضاء إضافية للأعضاء الجدد أو الحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة، ويجب إستخدام العوائد من إصدار أسهم الأعضاء لإسترداد الأسهم التي طلب لها الأعضاء الإسترداد، وخلال السنوات الثلاث السابقة كانت العوائد من إصدار أسهم الأعضاء ١٢٠٠٠ وحدة عملة، ولم يتم إسترداد أية أسهم أعضاء.

التصنيف

١٧ أ تصنف المنشأة مبلغ ١٢٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات مالية، واتسجاما مع الإستنتاجات المبينة في المثال ٤ فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد ليست إلتزامات مالية، وهذا المنع غير المشروط ينطبق على مبلغ مساهم لعوائد الأسهم التي صدرت قبل السنوات الثلاث السابقة، وتبعا لذلك تصنف هذا المبلغ على أنه حقوق ملكية، غير أن المبلغ المساهمي للعوائد من أية أسهم صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة ليس خاضعا لمنع غير مشروط للإسترداد، وتبعا لذلك فإن العوائد من إصدار أسهم الأعضاء خلال السنوات الثلاث السابقة تسبب في نشوء إلتزامات إلى أن لا تعود متوفرة لإسترداد أسهم الأعضاء، ونتيجة لذلك على المنشأة إلتزام مالي مساهم لعوائد الأسهم التي صدرت خلال السنوات الثلاث السابقة مخصصا منه أية إستردادات خلال تلك الفترة.

المثال ٧

الحقائق

١٨ أ المنشأة بنك تعاوني، ويبين القانون المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية أن على الأقل ٥٠% من إجمالي "الإلتزامات المستحقة" للمنشأة (مصطلح معرف في الأنظمة على أنه يشمل حسابات أسهم الأعضاء) يجب أن يكون على شكل رأسمال مدفوع للأعضاء، ولأن التقييمات هو أنه إذا كانت جميع الإلتزامات المستحقة للمنشآت التعاونية على شكل أسهم أعضاء فإنها قادرة على إستردادها جميعها. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ للمنشأة إجمالي إلتزامات مستحقة مقدارها ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة منها ١٢٥٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء، وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاصلها بإستردادها عند الطلب، ولا توجد تحديدات للإسترداد في النظام الأساسي للمنشأة.

التصنيف

١٩ أ في هذا المثال أسهم الأعضاء مصنفة على أنها إلتزامات مالية، ومنع الإسترداد معادل للقيود المبينة في الفقرتين ١٩، ٢٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢، والقيود هي تحديد مشروط لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على إلتزام مالي، أي أنها تمنع دفع الإلتزام فقط إذا تم تلبية شروط محددة، وبشكل أكثر تحديدا من الممكن أن يطلب من المنشأة إسترداد مبلغ أسهم الأعضاء بكامله (١٢٥٠٠٠ وحدة عملة) إذا قامت بتسديد كافة إلتزاماتها الأخرى (٧٥٠٠٠ وحدة عملة)، وتبعا لذلك لا يحول المنع ضد

الإسترداد دون أن تتحمل المنشأة إلتزاماً مالياً للإسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء لو مبلغ رأس المال المدفوع، وهو يسمح للمنشأة فقط بتأجيل الإسترداد إلى أن يتم تلبية شرط، أي تسديد الإلتزامات الأخرى، وأسهم الأعضاء في هذا المثال ليست خاضعة لمنع غير مشروط للإسترداد، ولذلك فهي تصنف على أنها إلتزامات مالية.

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات التفسير، ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

يستنتاج^١ يلخص هذا أساس الاستنتاجات إعتبرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتوصل إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً كبير لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

يستنتاج^٢ في سبتمبر ٢٠٠١ نشرت لجنة التفسيرات الدائمة التي أنشأتها لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة مسودة التفسير د-٢٤ الأدوات المالية - الأدوات أو الحقوق القليلة للإسترداد من قبل حاملها، وقد بينت مسودة التفسير ما يلي: 'يجب على الجهة المصدرة لأداة قابلة للإسترداد تصنيف الأداة بأكملها كالتزام'.

يستنتاج^٣ في عام ٢٠٠١ بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية عملياته خلفاً للجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد شمل جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية المبني مشروعاً لإجراء تعديلات محددة على معايير الأدوات المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إدخال الإجماع من مسودة التفسير د-٣٤ كجزء من هذه التعديلات، وفي يونيو ٢٠٠٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض لتعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٢ 'الأدوات المالية: الإفصاح والعرض' والذي شمل الإجماع المقترح من مسودة العرض د-٣٤.

يستنتاج^٤ في استنتاجات ممثلي البنوك التعاونية لمسودة العرض وفي مشاركتهم في المناقشات العامة حول المقدمة المستكملة التي عقدت في مارس ٢٠٠٣ أثار هؤلاء أسئلة حول تطبيق المبادئ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أسهم الأعضاء، وتبع لذلك سلسلة من الاجتماعات بين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية وموظفيه وممثلي الجمعية الأوروبية للبنوك التعاونية، وبعد النظر في الأسئلة التي أثارها مجموعة البنوك توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المبادئ التي تم تبنيها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ يجب أن لا تنطبق، ولكن كانت هناك أسئلة حول تطبيق هذه المبادئ على المنشآت التعاونية يجب على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر فيها.

يستنتاج^٥ عند النظر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنشآت التعاونية أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هناك تنوعاً في المنشآت التي تعمل كمنشآت تعاونية، وهذه المنشآت لها هيكل رأسمال متنوعة، وقررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تفسيرها المقترح يجب أن يتناول بعض الخصائص الموجودة في عدد من المنشآت التعاونية، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن إستنتاجاتها والأمانة في التفسير ليست مقصورة على الخصائص المحددة لأسهم الأعضاء في البنوك التعاونية الأوروبية.

أساس للإجماع

إستنتاج ٦: تبين الفقرة ١٥ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ما يلي:

على الجهة المصدرة للأداة المالية تصنيف الأداة أو أجزائها المكونة لها عند الاعتراف المبني بها كإئتمار مالي أو أصل مالي أو أداة حقوق ملكية حسب محتوى القترتيب التتلفي وتعرفات الإئتمار المالي والأصل المالي وأداة حقوق الملكية (تصنيف التأكيد).

إستنتاج ٧: في العديد من الإختصاصات بين القانون أو الأنظمة المحلية أن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية للمنشأة، على أن الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تبين ما يلي:

إن أحد الخصائص الهامة التي تفرق بين إئتمار مالي وأداة حقوق ملكية هو وجود التزام تملقي على أحد لطرف الأداة المالية (الجهة المصدرة) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى الطرف الآخر (حاملها) أو تبادل أصول مالية أو إئتمارات مالية مع حامل الأداة بموجب شروط قد لا تكون لصالح الجهة المصدرة، وبالرغم من أن حامل أداة حقوق الملكية قد يكون له الحق في استلام حصة نسبية من لية أرباح سهم أو توزيعات أخرى لحقوق الملكية فإنه لا يوجد على الجهة المصدرة التزام تملقي لإجراء هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلب منها تسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر (تصنيف التأكيد).

إستنتاج ٨: تبين الفقرات التي تم الإستشهاد بها في الأمثلة في الملحق وفي الفقرات أعلاه أنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ تحكم أحكام الاتفاقية التعلافية تصنيف الأداة المالية كإئتمار مالي أو حقوق ملكية، وإذا أنشأت أحكام الأداة التزاماً غير مشروط لتحويل نقد أو أصل مالي آخر فإن الظروف التي قد تعقد قدرة المنشأة على إجراء التحويل عند استحقاقه لا تغير لتصنيف كإئتمار مالي، وإذا كانت أحكام الأداة تعطي المنشأة حقاً غير مشروط لتجنب تسليم النقد أو أصل مالي آخر فإنه يتم تصنيف الأداة كحقوق ملكية، وهذا أمر صحيح حتى إذا كانت عوامل أخرى تجعل من المحتمل أن المنشأة مستمرة في توزيع أرباح الأسهم أو إجراء دفعات أخرى، ونظراً لهذه المبادئ قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التركيز على الظروف التي قد تدل على أن للمنشأة الحق غير المشروط في تجنب إجراء دفعت لمضو طلب أن يتم إسترداد حصصه.

إستنتاج ٩: حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حالتين للمنشأة التعاونية فيها حق غير مشروط لإبطال تحويل النقد أو أصل مالي آخر، وتقر لجنة تفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه من الممكن أن تكون هناك حالات أخرى تثير الأسئلة بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على أسهم الأعضاء، غير أن للجنة ترك تركه كثيراً ما تكون الحالتان موجودتين في الشروط التعلافية والشروط الأخرى الخاصة بأسهم الأعضاء ولن تفسير هاتين الحالتين سيلقي العديد من الأسئلة التي قد تنشأ عليها.

إستنتاج ١٠: أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن المنشأة تقوم بتقييم ما إذا كان لها حق غير مشروط في إلغاء تحويل النقد أو أصل مالي آخر على أساس القوانين والأنظمة المحلية ونظلمها الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف، ويعود ذلك إلى أن القوانين والأنظمة المحلية والنظام الأساسي الحاكم الساري المفعول في تاريخ التصنيف مع الأحكام التي تتضمنها وثيقة الأداة هي التي تشكل أحكام وشروط الأداة في ذلك التاريخ، وتبعاً لذلك لا تأخذ المنشأة في الإعتبار التعديلات المستقبلية للقوانين والأنظمة المحلية أو نظلمها الأساسي الحاكم.

حق رفض الإسترداد (الفقرة ٧)

١١ إستنتاج يمكن أن يكون للمنشأة الحق غير المشروط برفض إسترداد أسهم عضو، وإذا وجد هذا الحق لا يكون على المنشأة التزام تحويل نقد أو أصل مالي آخر، والذي يحدده معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على أنه خاصية هامة للالتزام المالي.

١٢ إستنتاج نظر المجلس فيما إذا كان يجب أن يؤخذ في الاعتبار تاريخ المنشأة فيما يتعلق بعمل إستردادات عند تقرير ما إذا كان حق المنشأة في رفض الطلبات هو في الحقيقة غير مشروط، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تاريخاً بعمل إستردادات قد يخلق توقعاً معقولاً بأن جميع الطلبات المستقبلية سيتم تلبيتها، على أن حملة العديد من أدوات حقوق الملكية لديهم توقع معقول بأن المنشأة ستستمر في ممارسة سابقة بعمل دفعات، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تكون المنشأة قد أجرت دفعات أرباح لأسهم للأسهم الممتازة لعدة عقود، وعدم إجراء هذه الدفعات سيعرض المنشأة لتكاليف اقتصادية كبيرة، بما في ذلك ضرر لقيمة الأسهم العادية، وبرغم ذلك وكما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ الفقرة ٢٦ (مستشهد بها في الفقرة ٣١) لا تسبب توقعات حامل السهم فيما يتعلق بأرباح الأسهم أن يصنف السهم الممتاز على أنه الالتزام المالي.

المنع ضد الإسترداد (الفقرات ٨ و ٩)

١٣ إستنتاج قد تكون المنشأة ممنوعة من خلال القانون أو نظامها الأساسي الحاكم من إسترداد حصص الأعضاء إذا كان إجراء ذلك سيسبب انخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى أقل من مستوى محدد، وبينما من الممكن أن يكون كل سهم فردي قابل للإسترداد فإن جزءاً من إجمالي الأسهم المصدرة ليس كذلك.

١٤ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الشروط التي تحد من قدرة المنشأة على إسترداد حصص الأعضاء يجب تقييمها بشكل متتابع، والمنع غير المشروط مثل ذلك الذي أشير له في الفقرة ٨ من الإجماع يمنع أن تتحمل المنشأة الالتزام لإسترداد جميع أو بعض أسهم الأعضاء، بغض النظر عما إذا كانت خلافاً لذلك تستطيع تلبية ذلك الالتزام المالي، وهذا يتباين مع المنع المشروط الذي يمنع أن تتم الدفعات فقط إذا تم تلبية شروط محددة - مثل القيود على السيولة، والمنع غير المشروط يمنع الالتزام من أن يتحقق، بينما المنع المشروط قد يواجه فقط دفع الالتزام ثم تحمله من قبل، ويتباين هذا التحليل يؤثر المنع غير المشروط على التصنيف عندما تصدر أداة خاضعة للمنع أو عندما يشرع المنع أو يضاف إلى النظام الأساسي الحاكم للمنشأة، وبالمقارنة مع ذلك لا ينجم عن القيود المشروطة مثل تلك المبينة في الفقرتين ١٩، ٢٥ أن من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف حقوق الملكية.

١٥ إستنتاج ناقشت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء ككل الخاضعة لمنع إسترداد جزئي. يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٢ " أداة مالية و" إلتزام مالي" و" أداة حقوق ملكية"، ولا يشير إلى مجموعات أو محافظ أدوات، وبسبب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن تطبيق المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على تصنيف أسهم الأعضاء الخاضعة لمنع الإسترداد الجزئي، وتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المنع ضد إسترداد جزء من أسهم الأعضاء (على سبيل المثال ٥٠٠٠٠٠ سهم للمنشأة لها ١٠٠٠٠٠٠ سهم مصدر) غير واضح.

إستنتاج ١٦ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف مجموعة من أسهم الأعضاء باستخدام أسلوب الأداة الفردية قد يؤدي إلى سوء تطبيق مبدأ "محتوى العقد" في معيار المحاسبة الدولية ٣٢، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تتطلب أن تقوم المنشأة التي دخلت في اتفاقية لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها بالإعتراف بالالتزام المالي للقيمة الحالية لمبلغ الإسترداد (على سبيل المثال القيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الأجل أو سعر ممارسة الخيار أو مبلغ إسترداد آخر) حتى بالرغم من أن الأسهم الخاضعة لاتفاقية إعادة الشراء ليست محددة فردياً، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لأغراض التصنيف هناك حالات لا يتطلب فيها معيار المحاسبة الدولية ٣٢ أسلوب الأداة الفردية.

إستنتاج ١٧ في العديد من الحالات ينجم عن النظر إما إلى الأدوات الفردية أو إلى كافة الأدوات التي يحكمها عقد معين نفس التصنيف كالإتزام مالي أو حقوق ملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وهكذا إذا منعت المنشأة من إسترداد أي من أسهم أعضائها فإن الأسهم ليست قابلة للبيع وهي حقوق ملكية، ومن ناحية أخرى إذا لم يكن هناك منع للإسترداد ولا تطبق شروط أخرى فإن أسهم الأعضاء تكون قابلة للبيع والأسهم هي للإتزامات مالية، على أنه في حالة المنع الجزئي ضد الإسترداد فإن تصنيف أسهم الأعضاء التي يحكمها نفس النظم الأساسي يختلف اعتماداً على ما إذا كان هذا التصنيف مبني على أسهم الأعضاء الفردية أو مجموعة أسهم الأعضاء ككل، فعلى سبيل المثال لنأخذ منشأة ذات منع جزئي يمنعها من إسترداد ٩٩% من أعلى عدد من أسهم الأعضاء المصدرة في أي وقت، والتصنيف المبني على أسهم فردية يعتبر أن من المحتمل أن كل سهم قابل للبيع ولذلك فهو للإتزام مالي، هذا يختلف عن التصنيف المبني على جميع أسهم الأعضاء، وبينما قد يكون سهم كل عضو قابل للإسترداد فردياً فإن ٩٩% من أعلى عدد من الأسهم المصدرة في أي وقت ليس قابلاً للإسترداد في أية ظروف عدا تصفية المنشأة، ولذلك فهي حقوق ملكية.

القياس عند الإعتراف المبني (الفقرة ١٠)

إستنتاج ١٨ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يتم الإعتراف بالالتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب فإنه يتم قياس الإلتزام المالية بمقدار القيمة العادلة حسب الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية : الإعتراف والقياس". تنص الفقرة ٤٩ على ما يلي: "القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي له خاصية الطلب (على سبيل المثال ودعنا تحت الطلب) ليست أقل من المبلغ المستحق الدفع عند الطلب، مضمونة من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ"، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة للإلتزام المالي لإسترداد أسهم الأعضاء القابلة للإسترداد عند الطلب هي الحد الأعلى للمبلغ المستحق الدفع بموجب أحكام الإسترداد في النظام الأساسي الحكم أو لقانون المنطبق. نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحالات التي يمكن أن يتغير فيها عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع للمنع ضد الإسترداد، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تغيراً في مستوى المنع ضد الإسترداد يجب أن يؤدي إلى تحويل بين الإلتزامات المالية وحقوق الملكية.

القياس اللاحق

إستنتاج ١٩ طلب بعض الممارسين إرشادات إضافية بشأن القياس اللاحق للإلتزام لإسترداد أسهم الأعضاء، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تركيز التفسير كان على

يضاح تصنيف الأدوات المالية وليس على قياسها اللاحق، كذلك لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله مشروع لتناول محاسبة الأدوات المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء) التي هي قليلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة المصدرة للأداة المالية، وسيظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية في موضوع قياس معينة في هذا المشروع. تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير لإعداد التقارير المالية كذلك أن غالبية أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية ليست قليلة للإسترداد حسب نسبة الأسهم من القيمة العادلة للحصة المتبقية في المنشأة التعاونية، وبذلك فهي تتجنب موضوع القياس المعقدة، ونظراً لما ورد أعلاه قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم تقديم إرشادات إضافية بشأن القياس في التفسير .

العرض

إستنتاج ٢٠ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنشآت التي لا تعتبر أسهم أعضائها ليست حقوق ملكية يمكنها استخدام نماذج العرض الواردة في الفقرتين ط هـ ٣٢، ط هـ ٣٣ من الأمثلة التوضيحية في معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

البدائل التي أخذت في الإعتبار

إستنتاج ٢١ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الاقتراحات التالية :

(أ) يجب تصنيف أسهم الأعضاء على أنها حقوق ملكية إلى أن يطلب العضو الإسترداد، ويتم عندئذ تصنيف أسهم ذلك العضو على أنها إلتزام مالي، وهذه المعالجة تتفق مع القوانين المحلية، ويعتقد لبعض أن هذا الأسلوب أكثر سهولة للتصنيف.

(ب) يجب أن يتضمن تصنيف أسهم الأعضاء احتمال أن يطلب الأعضاء الإسترداد، ويشير أولئك الذين يقرحون هذا الرأي إلى أن الخبرة تبين أن هذا الإحتمال ضئيل، وهو عادة ضمن ١-٥ % لبعض أنواع المنشآت التعاونية، وهم لا يرون أسس لتصنيف ١٠٠% من أسهم الأعضاء على أنها إلتزامات على أسس سلوك ١% منها.

إستنتاج ٢٢ لم تقبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الأراء، فيموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف أداة على أنها إلتزام مالي أو حق ملكية مبني على " محتوى الترتيب التعاقدى وتعريفات الإلتزام المالي، والأصل المالي وأداة حقوق الملكية". في الفترة إستنتاج ٧ من أسس الإستنتاجات لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

بالرغم من أن الشكل القانوني لهذه الأدوات المالية كثيراً ما يشمل حقاً في الحصة المتبقية في أصول المنشأة المتوفرة لحصة هذه الأدوات فإن إدخال خيار الحمل للأداة لإعادة بيع الأداة المنشأة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة تلي تعريف الإلتزام المالية، والتصنيف كإلتزام مالي مستقل عن إعتبارات مثل متى يكون الحق قابلاً للممارسة، وكيف يتم تحديد المبلغ المستحق الدفع أو الاستلام عند ممارسة الحق، وما إذا كانت الأداة القابلة للتسديد لها استحقاق ثابت.

إستنتاج ٢٣ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن أسلوباً مشابهاً للأسلوب في الفترة إستنتاج ٢١ (أ) دعا إليه الرأي المعارض لأحد أعضاء المجلس بشأن معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وحيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يبتين هذا الأسلوب فإن تبنيه هنا يتطلب تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الانتقال وتاريخ النفاذ (الفقرة ١٤)

٢٤ يستنتاج ٢٤ نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان تغييرها يجب أن يكون له نفس تاريخ الانتقال والنفاذ مثل معيار المحاسبة الدولية ٣٢، لو ما إذا كان يجب أن ينطبق تاريخ نفاذ لاحق مع الاستثناء من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لأسهم الأعضاء لثناء ذلك، وقد ترغب بعض المنشآت التعاونية في تعديل نظمها الأساسي الحاكم من أجل الإستمرار في ممارستها الحالية بموجب المتطلبات المحاسبية الوطنية لتصنيف أسهم الأعضاء كحقوق ملكية، وهذه التعديلات تتطلب عادة اجتماعاً علماً للأعضاء، وعقد اجتماع قد لا يكون ممكناً قبل تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولية ٣٢.

٢٥ يستنتاج ٢٥ بعد النظر في عدد من البدائل قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضد أي استثناء أو إعفاء من متطلبات الانتقال وتاريخ النفاذ في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبالتوصل إلى هذا الاستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه طلب منها تقديم إرشادات بشأن تطبيق معيار المحاسبة الدولية ٣٢ عند تبنيه لأول مرة من قبل المنشآت التعاونية، أي من ١ يناير ٢٠٠٥. كذلك الغالبية العظمى من أولئك الذين أبدوا ملاحظات حول مسودة للتفسير لم يعترضوا على تاريخ النفاذ المقترح وهو ١ يناير ٢٠٠٥. أخيراً أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تصنيف أسهم الأعضاء كإلتزامات مالية قبل تاريخ تعديل أحكام هذه الأسهم سيؤثر فقط على البيانات المالية لعام ٢٠٠٥ حيث أن المنشآت المتبينة للمرة الأولى لا يطلب منها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ للفترة أبكر، ونتيجة لذلك يتوقع أن يكون أي أثر للتفسير على المنشآت المتبينة لأول مرة محدوداً. إلى جانب ذلك أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وائضي الأنظمة على علم بالمواضيع المحاسبية ذات العلاقة، وقد يطلب من المنشآت التعاونية عرض أسهم أعضائها كإلتزام غالى أن يتم تعديل النظم الأساسي الحاكم، وتترك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له إذا تم تبني هذه التعديلات فلها من الممكن أن تكون في مكانها في منتصف عام ٢٠٠٥، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تاريخ النفاذ للتفسير سيكون للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك.

التفسير ٣

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

حقوق الإنبعاث

المحتويات

التفسير ٣ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حقوق الإثبات

الفقرات	
١	الخلفية
٣ - ٢	النطاق
٤	المواضيع
٩ - ٥	الإجماع
١٠	تاريخ النفاذ
١١	الإنقال
مثال ١-٤	مثال توضيحي
مثال ٥ - ٩	الحقق
مثال ١٠ - ١٦	المحاسبة بموجب نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨
	المحاسبة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨
	أساس الاستنتاجات

تحتوي الفقرات ١ - ١١ على التفسير ٣ "حقوق الإتيعة" للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرافق التفسير ٣ مثال توضيحي وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨ - ١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيّة التفسيرات.

التفسير ٣

اللجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

حقوق الإتياع

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٠ "محاسبة المنح الحكومية والإقصاد عن المساعدات الحكومية"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلاصة

١ يتناول هذا التفسير كيفية محاسبة خطة "الحد الأعلى والمتاجرة" "Cap and Trade" لحقوق الإتياع، وهذه الخطة لها عادة الملامح التالية:

- (أ) 'يُحدد للمنشاء المشاركة في الخطة (المشارك) هدفا لتخفيض إتياعاتها إلى مستوى محدد (الحد الأعلى (Cap)، ويصدر للمشارك مخصصات "Allowances" مساوية في العدد لحدها الأعلى من قبل حكومة أو وكالة حكومية، ومن الممكن أن تصدر المخصصات بدون تكلفة، أو من الممكن أن يدفع المشاركون عنها للحكومة.
- (ب) تعمل الخطة لفترات امتثال محددة - كثيرا ما تكون سنوية، وتصدر عادة المخصصات لفترة امتثال لكل مشارك في بداية فترة، ويتم التحقق من الإتياعات الفعلية بعد نهاية الفترة موضوع البحث.
- (ج) للمشاركين حرية شراء أو بيع المخصصات، وبذلك يكون للمشارك ثلاثة خيارات:
 - يستطيع تحديد إتياعاته إلى حده الأعلى
 - يستطيع تخفيض إتياعاته إلى أقل من حده الأعلى وبيع (أو ترحيل - أنظر البند (هـ) لنهاية المخصصات التي لا يحتاجها
 - يستطيع إصدار إتياعات بما يزيد عن حده الأعلى، وفي هذه الحالة يجب عليه شراء مخصصات إضافية للإتياعات الزائدة و/ أو تحمل عقوبة (أنظر البند (د) لنهاية)
- (د) في نهاية فترة الإمتثال (ولية فترة مطابقة" إضافية يتم خلالها التحقق من الإتياعات الفعلية، ويمكن للمشاركين القيام بآلية متاجرة أخرى لازمة لضمان أن لديهم مخصصات كافية لمواجهة الإتياعات الفعلية)، يطلب من المشارك تسليم مخصصات مساوية لإتياعاته الفعلية، وإذا لم يتم المشارك بتسليم مخصصات كافية فإنه سيتحمل عقوبة (وسيتطلب منه عادة تسليم للنقص في المخصصات في المستقبل). - من الممكن أن تأخذ العقوبة عدة أشكال متنوعة، بما في ذلك دفعة

* يستخدم المصطلح "مخصص" في هذا التفسير، على أن بعض الخطط قد تصف أداة تخفيض الإتياع على أنها حق أو شهادة أو منفعة Credit.

نقدية وتخفيضات في المخصصات الصادرة للمشارك في الفترات اللاحقة وفقد على عمليات المشارك.

(هـ) في بعض الخطط من الممكن ترحيل المخصصات غير المستعملة لإستخدامها مقابل الإبتعاثات المستقبلية إما ضمن الخطة الحالية، أو في بعض الحالات في الخطط اللاحقة.

(و) تشمل الخطة وسطاء أو مؤسسات أخرى ذات علاقة تتولى مركزاً ما، أي المنشآت التي تشتري وتتمتع بالمخصصات من المشاركين في الخطة، ومن الممكن أن يشجع وجود هؤلاء الوسطاء السوق للنشاط في المخصصات كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق

٢ يتناول هذا التفسير المحاسبة من قبل المشارك لخطة الحد الأعلى والمتاجرة المطبقة، ولا يتناول شراء المنشآت للمخصصات التي هي لم تخضع بعد لهذه الخطة، ولكن يتوقع أن تخضع لهذه الخطة في المستقبل، كما أنه لا يتناول للمعالجة المحاسبية التي سينبأها أولئك الوسطاء أو المؤسسات الأخرى التي تتولى مركزاً ما والتي لا تصدر لها مخصصات.

٣ يتناول التفسير محاسبة خطة الحد الأعلى والمتاجرة كما هي مبينة سابقاً، إلا أن بعض متطلباتها قد تكون مناسبة لخطة أخرى مصممة أيضاً لتشجيع المستويات المنخفضة من الإبتعاثات وتشترك في بعض الملامح المبينة في الفقرة ١.

المواضيع

- ٤ فيما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:
- (أ) هل تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء (١) صافي أصل أو للتزام، أو (٢) أصل (للمخصصات المحتفظ بها) التزام، ودخل مؤجل و / أو دخل؟
- (ب) إذا تم الاعتراف بأصل منفصل ما هي طبيعة ذلك الأصل؟
- (ج) إذا تم الاعتراف بالتزام منفصل أو دخل مؤجل و / أو دخل ما هي طبيعة ذلك اللبند وكيف يتم قياسه؟

الإجماع

- ٥ تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء ما يلي:
- (أ) أصل للمخصصات المحتفظ بها كما هو مبين في الفقرة ٦؛
- (ب) منحة حكومية كما هو مبين في الفقرة ١٧ و
- (ج) بند التزام تسليم مخصصات مساوية للإبتعاثات التي تمت كما هو مبين في الفقرة ٨.
- لا تتسبب الخطة في نشوء صافي أصل أو التزام.

٦ إن المخصصات، سواء كانت صادرة من قبل الحكومة أو مشتراة، هي أصول غير ملموسة تتم محاسبتها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ويتم مبدئياً قياس المخصصات التي تصدر بأقل من القيمة العادلة بمقدار قيمتها العادلة.

٧ عندما تصدر المخصصات بأقل من قيمتها العادلة فإن الفرق بين المبلغ المدفوع والقيمة العادلة هو منحه حكومية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، ومبدئياً يجب الاعتراف بالمنحة على أنها دخل مؤجل

في الميزانية العمومية، وبعد ذلك يتم الاعتراف بها على أساس منهجي على مدى فترة الإمتثال التي صدرت لها المخصصات، بغض النظر عما إذا كانت المخصصات محتفظ بها أو مباعة.

٨ عندما تحدث الإنبعاثات يتم الاعتراف ببند إلزام تسليم مخصصات مملوكة للإنبعاثات التي حدثت، وهذا الإلزام هو مخصص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ويجب أن يتم قياس بمقدار أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وهذا يكون عادة سعر السوق الحالي لعدد المخصصات المطلوبة لتغطية الإنبعاثات التي صدرت حتى تاريخ الميزانية العمومية.

٩ إن وجود خطة حقوق إبيعات أو متطلبات لها قد يسبب إنخفاضاً في التدفقات النقدية التي يتوقع توليدها من قبل أصول معينة، وهذا الإنخفاض هو دلالة على أنه يحتمل أن قيمة هذه الأصول قد إنخفضت، وبذلك يطلب إختبار هذه الأصول لتحديد الإنخفاض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

تاريخ النفاذ

١٠ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، ويشجع النتيهي الأكبر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ مارس ٢٠٠٥ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الإننتقال

١١ يجب محاسبة للتغيرات في السجلات المحاسبية حسب متطلبات الإننتقال في معيار المحاسبة الدولي ٨.

مثال توضيحي

إن هذا المثال يرافق التفسير ٣ ولكنه ليس جزءاً منه.

الحقائق

مثال ١ الشركة أ مشاركة في خطة حد أعلى ومناجزة تتم فيها المناجزة بالمخصصات في سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، وتعمل للخطة لفترات إبتدائية سنوية تتصلف مع فترات تقديم الشركة أ للتقارير. في أول يوم من الفترة الأولى صدر للشركة أ بدون تكلفة مخصصات للسنة لإصدار ١٢٠٠٠ طن من ثاني أكسيد الكربون، ويبلغ سعر السوق للمخصصات في ذلك اليوم ١٠ وحدات عملة * للطن، محسوبة قيمة عائدة مقدارها ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة.

مثال ٢ بعد ستة شهور (في تاريخ تقديم الشركة أ لتقاريرها المالية المرحلية) أصدرت الشركة ٥٥٠٠ طن من ثاني أكسيد الكربون، وتتوقع أن تبلغ إنبعاثاتها للسنة بكاملها ١٢٠٠٠ طن (أي مسبوقة للمخصصات التي صدرت لها)، وقد ارتفع سعر السوق للمخصصات إلى ١٢ وحدة عملة للطن.

مثال ٣ في نهاية السنة تقيس الشركة أ إنبعاثاتها للسنة بمقدار ١٢٥٠٠ طن، وفي آخر يوم في السنة تشتري الشركة ٥٠٠ مخصص لتغطية الإنبعاثات التي تزيد عن المخصصات التي بحوزتها، ويبلغ سعر السوق للمخصصات في نهاية السنة (والتي تدفع الشركة للمخصصات الإضافية البالغة ٥٠٠) هو ١١ وحدة عملة للطن.

مثال ٤ لا تصدر الشركة أ إنبعاثات أثناء عمل مخزون (أو أصول أخرى)، وبناءً على ذلك يتم الإعتراف بتكلفة الإنبعاثات كمصروف في الربح أو الخسارة.

المحاسبة بموجب نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨

القيود المحاسبية

في أول يوم في السنة

مثال ٥ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية لتسجيل إستلام المخصصات بدون تكلفة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المنحة الحكومية (إدخل مؤجل) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالمخصصات بمقدار قيمتها العادلة (١٢٠٠٠ طن بسعر ١٠ وحدات عملة للطن)

* في هذا المثال المبالغ النقدية مقومة بوحدة عملة.

في نهاية الأشهر السنة الأولى

مثال ٦ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بالأشهر السنة الأولى من السنة:

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٥٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٥٥٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف كدخل بالجزء من المنحة الحكومية الذي يعادل تكلفة الإتياعات خلال الفترة*

من ح / مصروف الإتياعات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الالتزام تسليم المخصصات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالزيادة في الالتزام للإتياعات حتى تاريخه (٥٥٠٠ طن تم قياسها بسعر ١٢ وحدة عملة للطن).

في نهاية السنة

مثال ٧ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بالأشهر السنة الأخيرة من السنة:

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٦٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٦٥٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف كدخل بالجزء المتبقي من المنحة الحكومية.

من ح / مصروف الإتياعات ٧١٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الالتزام تسليم المخصصات ٧١٥٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالزيادة في الالتزام للإتياعات حتى تاريخه (١٢٥٠٠ طن تم قياسها بسعر ١١ وحدة عملة للطن، ناقصا ٦٦٠٠٠ وحدة عملة معترف بها في تاريخ تقديم التقارير المرحلية).

من ح / المخصصات (اصل غير ملموس) ٥٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / النقد ٥٥٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بشراء ٥٠٠ طن إطنافي من المخصصات بسعر ١١ وحدة عملة للطن.

* في هذا المثال إختارت الشركة إعطاء الدخل الموجل باستخدام نسبة الإتياعات القوية إلى إجمالي الإتياعات المقررة.

مثال ٨ بناءً على ذلك تعد الشركة تقريرها كما يلي:

الدخل / المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة	النصف الأول	النصف الثاني	السنة كاملة
المنحة الحكومية مصروف الإتاومات	وحدة عملة ٥٥.٠٠٠ (٦٦.٠٠٠)	وحدة عملة ٦٥.٠٠٠ (٧١.٥٠٠)	وحدة عملة ١٢.٠٠٠ (١٣.٧٥٠)
	(١١.٠٠٠)	(٦.٥٠٠)	(١.٧٥٠)
الميزة المالية الصومية	تاريخ التخصيص وحدة عملة ١٢.٠٠٠ -	تاريخ المرحلي وحدة عملة ١٢.٠٠٠ -	نهاية السنة وحدة عملة ١٢.٥٥٠ (٥.٥٠٠)
الأصول المخصصات	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠
نقد	-	٦٦.٠٠٠	١٣.٧٥٠
الإلتزامات	١٢.٠٠٠	٦٥.٠٠٠	-
الإلتزام تسليم المخصصات	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٣.٧٥٠
المنحة الحكومية	-	(١١.٠٠٠)	(١.٧٥٠)
حقوق الملكية			

القيود المحاسبية عند تسوية الإلتزام

مثال ٩ تستمر الشركة أ في محاسبة المخصصات بمقدار التكلفة مخصوما منها الإنخفاض في القيمة وإعادة
قياس إلتزامها لتسليم المخصصات حتى إجراء القيد المحاسبية التالية عندما تقوم بتسوية إلتزام
الإتاومات التي حدثت خلال السنة:

من ح / الإلتزام تسليم المخصصات	١٣.٧٥٠ وحدة عملة
إلى منكورين	
ح / المخصصات	١٢.٥٥٠ وحدة عملة
ح / الربح أو الخسارة	١.٢٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بتسوية الإلتزام

المحاسبة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨

مثال ١٠ في هذا المثال تتم المتاجرة بالمخصصات في سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، وبناء على ذلك تستطيع الشركة أ إختيار إستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لمعالجة المخصصات محاسبيا.

القيود المحاسبية

في أول يوم في السنة

مثال ١١ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية لتسجيل استلام المخصصات بدون تكلفة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالمخصصات بمقدار قيمتها العادلة (١٢٠٠٠ ملن بسعر ١٠ وحدات عملة للطن).

في نهاية الأشهر الستة الأولى

مثال ١٢ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بأول ستة شهور من السنة:

من ح / المخصصات (أصل غير ملموس) ٢٤٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / حقوق الملكية (فائض إعادة التقييم) ٢٤٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة للمخصصات المحتفظ بها (١٢٠٠٠ ملن زاد سعرها من ١٠ وحدات عملة إلى ١٢ وحدة عملة للطن).

من ح / المنحة الحكومية (دخل مؤجل) ٥٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٥٥٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف كدخل بالجزء من المنحة الحكومية الذي يعادل تكلفة الإنبعاثات خلال الفترة.

من ح / مصروف الإنبعاثات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / التزام تسليم المخصصات ٦٦٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالزيادة في التزام الإنبعاثات حتى تاريخه (٥٥٠٠ ملن تم قياسها بمقدار ١٢ وحدة عملة للطن).

في نهاية السنة

مثال ١٣ تقوم الشركة أ بإجراء القيود المحاسبية التالية فيما يتعلق بأخر سنة أشهر من السنة:

من ح / حقوق الملكية (إفترض إعادة التقييم) ١٢٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المخصصات (إصل غير ملموس) ١٢٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالإنخفاض في القيمة العادلة للمخصصات المحتفظ بها (١٢٠٠٠ طن إنخفاض سعرها من ١٢ وحدة عملة إلى ١١ وحدة عملة للطن).

من ح / المنحة الحكومية (دخل مزجل) ٦٥٠٠٠ وحدة عملة
إلى ح / الدخل ٦٥٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف كدخل بالجزء المتبقي من المنحة الحكومية.

من ح / مصروف الإتياعات ٧١٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / التزام تسليم المخصصات ٧١٥٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالزيادة في التزام الإتياعات حتى تاريخه (١٢٥٠٠ طن تم قياسها بمقدار ١١ وحدة عملة للطن، مخصصاً منها مبلغ ٦٦٠٠٠ وحدة عملة معترف به في تاريخ تقديم التقارير المرحلية).

من ح / المخصصات (إصل غير ملموس) ٥٥٠٠ وحدة عملة
إلى ح / النقد ٥٥٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بشراء ٥٠٠ طن إضافي من المخصصات بمقدار ١١ وحدة عملة للطن.

مثال ١٤ بناءً على ذلك تعد الشركة أ تقريرها كما يلي:

الدخل / المصروف المعترف به في الربح أو الخسارة	التصف الأول وحدة عملة	التصف الثاني وحدة عملة	المدة بأكملها وحدة عملة
المنح الحكومية	٥٥.٠٠٠	٦٥.٠٠٠	١٢.٠٠٠
مصروف الإنبعاث	(٦٦.٠٠٠)	(٧١.٥٠٠)	(١٣٧٥.٠٠)
	(١١.٠٠٠)	(٦.٥٠٠)	(١٧٥.٠٠)

الدخل / المصروف
المعترف به مباشرة في حقوق الملكية

إعادة تقييم المخصصات	٢٤.٠٠٠	(١٢.٠٠٠)	١٢.٠٠٠
الميزانية العمومية	تاريخ التخصيص وحدة عملة	التاريخ المرحلي وحدة عملة	نهاية المدة وحدة عملة
الأصول	١٢.٠٠٠	١٤٤.٠٠٠	١٣٧٥.٠٠
المخصصات	—	—	(٥٥.٠٠)
نقد	١٢.٠٠٠	١٤٤.٠٠٠	١٣٢٠.٠٠
الإلتزامات	—	٦٦.٠٠٠	١٣٧٥.٠٠
إلتزام تسليم المخصصات	١٢.٠٠٠	٦٥.٠٠٠	—
المنحة الحكومية	١٢.٠٠٠	١٣١.٠٠٠	١٣٧٥.٠٠
حقوق الملكية	—	١٣.٠٠٠	(٥٥.٠٠)

القيود المحاسبية عند تصوية الإلتزام

مثال ١٥ تستمر الشركة أ في إعادة قياس المخصصات وإلتزامها لتسليم المخصصات حتى تقوم بإجراء القيود المحاسبية التالية عندما تقوم بتسوية إلتزام الإنبعاثات التي حدثت خلال السنة:

من ح / تسليم المخصصات	١٣٧٥.٠٠ وحدة عملة
إلى ح / المخصصات	١٣٧٥.٠٠ وحدة عملة

لإعتراف بتسوية الإلتزام

مثال ١٦ يمكن للشركة أ أن تحول فلتضها من إعادة التقييم البالغ ١٢.٠٠٠ وحدة عملة مباشرة إلى الأرباح غير الموزعة حسب الفقرة ٨٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

أساس الاستنتاجات

إن هذا أساس الاستنتاجات يرافق التعبير ٣ ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات هذا اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول إلى إجماع، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية

إستنتاج ٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن العديد من الحكومات طورت أو تقوم بتطوير خطط لتشجيع مستويات منخفضة من الإنبيعات، وبشكل خاص يتم تطوير الخطط لتشجيع إنبيعات الغاز من المستبتات في ضوء اتفاقية كيوتو التي تصبح نافذة المفعول في عام ٢٠٠٨، وبعض هذه الخطط مبني على نموذج الحد الأعلى والمتاجرة كما هو مبين في الفقرة ١ من هذا التعبير.

إستنتاج ٣ لاحظت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن العديد من الشركات خاضعة أو ستكون خاضعة لهذه الخطط، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطة الاتحاد الأوروبي للمتاجرة في إنبيعات الغاز من المستبتات ستبدأ في عام ٢٠٠٥، كما أشارت إلى أنه لا يوجد حالياً إرشادات بشأن المحاسبة لهذه الخطط، وقد تم إعلام لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لم يحصل إجماع بين المشاركين في السوق بشأن كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية، ونظراً لوجود مخاطرة أن تتطور ممارسات متشعبة فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها تطوير تفسير ما، وكجزء من هذه العملية نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التعبير ١٨ حقوق الإنبيعات من أجل ملاحظات الجمهور في مايو ٢٠٠٢ واستلمت ٤٠ رسالة ملاحظات إستجابة لإقتراحاتها.

إستنتاج ٤ دعم معظم المجاوبين لمسودة التعبير ١٨ إقتراح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتطوير تفسير، غير أنه بالرغم من الموافقة على أنه يجب أن تضيف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموضوع إلى جدول أعمالها فقد إقتراح بعض المجاوبين أنه يجب أن لا تكمل اللجنة إقتراحاتها في الوقت الحاضر، وقد قدم سيبان رئيسيان لذلك:

(أ) إن خطط منافع الإنبيعات في مدها، وبناءً على ذلك يجب أن تنتظر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى يصبح تصميم مختلف للخطط أوضح، بحيث أنه إذا كان ذلك ضرورياً فإنه من الممكن أن يتناول التعبير نطاقاً أوسع من المواضيع المحاسبية.

(ب) لمجلس معايير المحاسبة الدولية على جدول أعماله الحالي مشروع لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ محاسبة المنح الحكومية والإصاحاب عن المساعدات الحكومية، ومع الأخذ في الاعتبار أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ مرجع هام للتفسير فإن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الانتظار حتى تستطيع تفسير معيار المحاسبة الدولي ٢٠ المعدل.

إستنتاج ٥ عند إعتبار هذه الملاحظات قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مبدئياً تأجيل إكمال تفسيرها بانتظار (أ) مشروع المجلس لتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ (ب) تعديل ممكن على معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير الملموسة لطلب قياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في الربح أو الخسارة (نتم مناقشة هذا التعديل المحتمل في الفقرة ١٨ إلتزام)، على أنه أصبح من الواضح أنه لا يمكن إجراء هذه التعديلات قبل بدء عدد من الخطط، وقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك حاجة لإرشادات معينة

في الوقت المناسب لمنع تطور ممارسات متشعبة تفوق مساوئ إجمال تعديل التفسير على المدى المتوسط، وبناءً على ذلك قررت إكمال هذا التفسير، واعترفت أنه قد تدعو الحاجة إلى تعديل التفسير إذا قام المجلس بتعديل معيار المحاسبة الدولي ٢٠ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨، ولكنها أشارت إلى أن مثل هذه التعديلات ستتم كنتيجة للتعديلات من قبل هذه المعايير المعجلة.

النطاق والمواضيع

٦ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يتم حالياً تطوير شكل عالمي لخطة، وبدلاً من ذلك تقوم البلدان فردياً (أو في بعض الحالات مجموعات بلدان) بتطوير خطط خاصة بالظروف المحلية، ونتيجة لذلك فإن بعض الملامح الموجودة في بعض الخطط ليست موجودة في خطط أخرى، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تناول المواضيع المحاسبية الثلاثة الرئيسية التي أثارها خطة الحد الأعلى والمتاجرة (كما هي واردة في الفقرة ٤ من التفسير). تترك لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن لهذه الخطط ملامح مشتركة مع معظم الخطط، وأنه في الوقت الحالي تتسبب هذه الملامح في نشوء أكبر المواضيع من الناحية العملية.

٧ استنتاج بينما تركز لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على خطة الحد الأعلى والمتاجرة فقد أوضحت أن متطلبات التفسير قد تكون مناسبة للخطط الأخرى المصممة لتخفيض الإنبعاثات، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن الخطط الأخرى قد لا يكون لها جميع الملامح المبينة في الفقرة ١، أو قد يكون لها ملامح إضافية فإنه من المحتمل أن تثير بعض المواضيع المحاسبية التي تم تناولها في التفسير، وبشكل خاص مسألة ما إذا كان هناك صافي أصل (أو التزام) أو أصل والتزام منفصلين، وتعتقد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه حسب الفقرة ١١ من معيار المحاسبة الدولي ٨ "المساواة المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" يجب على المنشأة أن تأخذ التفسير في الاعتبار عند تطوير وتطبيق سياسة محاسبية مناسبة لخطط تخفيض الإنبعاث الأخرى.

٨ استنتاج طلب بعض المجاوبين مسودة التفسير ١٥ من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) إيضاح كيف تطبق متطلباتها على الخطط الأخرى (على سبيل المثال شهادات الطاقة المتجددة وخطط خط القياس Baseline schemes)؛ و
(ب) النظر في بعض الأسئلة الإضافية التي تثيرها خطط الحد الأعلى والمتاجرة (بما في ذلك على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للعقوبات غير النقدية وقياس المخصصات والإلتزامات لتسليم المخصصات عندما لا يكون هناك سوق نشط للمخصصات وقياس والإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة).

٩ استنتاج غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن الأسئلة الإضافية التي طلب منها النظر فيها لم تكن أهم المواضيع من الناحية العملية، أو أنها لم تكن مناسبة بالتحديد لخطط حقوق الإنبعاث، وبناءً على ذلك كتبت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رايها بأن التفسير يجب أن يتناول المواضيع الثلاثة المذكورة في الفقرة ٤، وبرغم ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه إذا كان ذلك ضرورياً فلها متضيف ملحقاً إلى التفسير ليتناول أية أمور أخرى تتطلب إرشادات ذات صلاحية عندما تكتسب مزيد من الخبرة فيما يتعلق بخطط حقوق الإنبعاث.

١٠ استنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن بعض الشركات التي ليست خاضعة بعد لمثل هذه الخطة ولكنها تتوقع أن تكون خاضعة لها في المستقبل تقوم بشراء حقوق الإنبعاث لملة أن تستطيع استعمالها في خطة مستقبلية، كذلك هناك بعض الشركات (التي تدخل في عود "لمنقلع" "الإنبعاث" Emission "Credits" أي حقوق الإنبعاث التي لم يتم التأكيد منها بعد، فطى سبيل المدة، يمكن أن تدفع شركة مبلغاً نقدياً لشركة ثانية حتى تتمكن تلك الشركة الثانية من القيام بمشروع لتخفيض الإنبعاثات والتي يؤمل أن تؤدي إلى حقوق إنبعاث يتم التأكيد منها يتم عندئذ تسليمها

إلى الشركة الأولى- شاركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الحالات تؤثر السؤال ما إذا كان يجب الاعتراف بالمخصصات على أنها أصول، ونظرا لأن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تعتبر كذلك أن هذا السؤال هو أحد أهم المواضيع من الناحية العملية في الوقت الحاضر فقد قررت تحديد نطاق التفسير ليقصر على المشاركين في خطة مطابقة.

الإجماع

هل تتسبب خطة الحد الأعلى والمتاجرة في نشوء (١) صافي أصل أو إلزام، أو (٢) أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلزام ودخل مؤجل و/أو دخل؟

١١ يستنتاج
في مسودة التفسير ١٥ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطة الحد الأعلى والمتاجرة تتسبب في نشوء أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلزام ودخل مؤجل و / أو دخل، وبالرغم من أن معظم المجاوبين وافقوا على هذا الاقتراح إلا أن بعضهم قدم الحجج بأن خطة الحد الأعلى والمتاجرة تتسبب في نشوء مركز بالصفحي، واقتروا أن على المشارك الذي يصدر إبيعات إلى مدى مخصصاته عدم الاعتراف بأصل للمخصصات التي صدرت بدون تكلفة أو إلزام لإبيعاته، وبدلا من ذلك اقترحوا أن على المشارك الاعتراف بالإلزام فقط عندما يصدر إبيعات ويكون لديه مخصصات غير كافية لتغطيتها (أو الاعتراف بأصل عندما يكون لديه مخصصات تزيد عن متطلباته)، وقد قدم هؤلاء المجاوبون الحجة بأن محاسبة خطة حقوق الإبيعات بهذه الطريقة ستتمكن بأن المشارك الذي يصدر إبيعات إلى مدى مخصصاته يتصرف حسب الحقوق الممنوحة له، بينما للمشارك الذي يصدر إبيعات تزيد عن مخصصاته مجبر على الحصول على مخصصات إضافية.

١٢ يستنتاج
رفضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الحجج وقررت أن حججها الأصلية للتوصل إلى أن خطة حقوق الإبيعات تتسبب في نشوء أصل (للمخصصات المحتفظ بها) وإلزام ودخل مؤجل و / أو دخل كانت صحيحة، ودعما لما توصلت إليه لشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

- أن المخصص يلي تعريف الأصل في الإطار، أي أنه مورد سيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة والذي يتوقع أن تكفي منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة- وهذا يظهر من طبيعة المخصص مثل شهادة قابلة للتحويل يتوقع المشارك إما أن يبيعها أو يستخدمها لتسوية إلزام.
- عندما تحدث الإبيعات فإن على المشارك إلزام ضمن التعريف في الإطار، أي أن عليه إلزام حال... ناجم من الأحداث السابقة يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صاير من المنشأة للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية"، والإلزام هو تسليم المخصصات.
- يوجد المخصص والإلزام بشكل مستقل، وبالرغم من أن المشارك قد ينوي استخدام المخصص التي هي بحوزته لتسوية إلزامه فإنه لا يمكن إيجاله على ذلك، وبدلا من ذلك يمكنه إختيار بيع المخصصات ولما تخفيض الإبيعات أو شراء مخصصات في تاريخ مستقبلي، وهكذا لا توجد صلة تعاقبية بين الأصل والإلزام حتى بالرغم من أن العديد من المشاركين سيحتفظون بالمخصصات فقط لغرض تسوية التزاماتهم.
- بموجب بعض الخطط يحتاج بعض المشاركين أن يكون لديهم إنز إبيعات من أجل إصدار

الإبعلات، وهذا يؤكد أن المخصص بعد ذاته لا يمنع حق إصدار إبعات، بل هو الأداة التي يجب تسليمها لتسوية الإلتزام الناتج من الإبعات.

- في بعض الحالات قد يستطيع المشارك أن يختار أي مخصص من عدد من المخصصات (صادرة بموجب خطط مختلفة) يستعمله لتسوية الإلتزام، ومن المحتمل أن تصبح هذه الصفة أكثر شيوعاً عندما يتم تطوير خطط في مختلف البلدان، مع القدرة على استخدام المخصصات الصادرة بموجب خطة واحدة لتسوية الإلتزامات لخدمة أخرى.
- لا تمثل خطة لحد الأعلى والمتاجرة فقط "ضريبة" على الإبعات التي تزيد عن الحد الأعلى. ومن الملاح الهامة لخطة الحد الأعلى والمتاجرة القدرة التي تمنحها للمشاركين للمتاجرة في المخصصات، وتبعاً لذلك سيؤم بعض المشاركين بشراء المخصصات من مشاركين آخرين مقابل نقد والإعتراف بهذه المخصصات المشتركة كصول، غير أن المخصصات المشتركة لا يمكن تمييزها من المخصصات التي تصدرها الحكومة، مما يؤكد أن المخصصات الصادرة عن الحكومة هي أصول في حد ذاتها.
- لا يوجد حق تقص بين المخصصات والإلتزام تسليم المخصصات، كما لا توجد علاقة مدين / دائن، وبناءً على ذلك ليس من المناسب إجراء تقص بين الأصل والإلتزام.

ما هي طبيعة الأصل للمخصصات التي هي بحوزة المشاركين؟

هي يصف الأصل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المخصصات التي يحتفظ بها المشاركون هي أصول غير ملموسة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لأنها تلبّي تعريف الأصل غير الملموس في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨: "أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون مضمون مادي".

إستنتاج ١٣

لم يتفق بعض المجابين مع هذا الإستنتاج واقتروا أن تتم محاسبة المخصصات على أنها أصول مالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، وإقترح البعض الآخر أنه يجب معاملة المخصص عندئذ على أنه أداة تحوط Hedging Instrument لمعاملة توقع Forecast Transaction (أي الإبعات المستقبلية)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:

إستنتاج ١٤

- المخصصات لا تلبّي تعريف الأصل المالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض" حيث أنها ليست أدوات حقوق ملكية ولا حقوق تعاقدية لاستلام نقد أو أصول مالية أخرى.

- لا تقع المخصصات ضمن النطاق الموسع في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعقود شراء أو بيع بند غير مالي، حيث أنها ليست عقداً لشراء أو بيع بند غير مالي.

- المخصصات ليست أداة مالية مشتقة لأنها ليس لها صافي استثمار مبدئي أو صافي استثمار مبدئي أصغر مما يطلب للأدوات الأخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق ولا تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي، ولذلك لا يمكن أن تسمى أداة تحوط، (و حقيقة أن من الممكن أن تكون المخصصات أدوات حصلت عليها المنشأة بدون تكلفة لا يعني أنه ليس لها صافي استثمار مبدئي).

- إن كون المخصصات قابلة للتداول بسهولة لا يجعلها أصول مالية أكثر من ملحة قليلة للتداول بسهولة.

إستنتاج ١٥ بناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يمكنها تفسير المخصصات على أنها تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، كما توصلت إلى أنه سيكون من غير المناسب للطلب من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل أن تصبح المخصصات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

إستنتاج ١٦ ورغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن للمخصصات بعض الملامح التي توجد بشكل عام أكثر في الأصول المالية مما هي في الأصول غير الملموسة، وبشكل خاص يتم تداول العديد منها في سوق سهل للمعاملات، وهي آلية "لتسجير" منتج معين (على سبيل المثال طبن من ثنائي أكسيد الكربون)، وبناءً على ذلك يقترح بعض المجاوبين على مسودة التفسير ١٥ أن أفضل قياس للمخصصات سيكون بمقدار القيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة، وقد كان هؤلاء المجابون قلقون بشكل خاص بشأن عدم التوافق الذي قد ينشأ في الربح أو الخسارة لو أنه تمت محاسبة المخصصات باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨، لأن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يتطلب أن يقلس بيند التزلم تسليم المخصصات بمقدار القيمة الحالية. إلى جانب ذلك أشاروا إلى أنه حتى ولو تم قياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة باستخدام نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فإنه سيكون هناك عدم توافق في الاعتراف بالتغيرات في الأصول الإئتمانية، ويعود ذلك إلى أن التغيرات في قيمة المخصصات بما يزيد عن التكلفة يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية، بينما يتم الاعتراف بالتغيرات في الإئتمال في الربح أو الخسارة.

إستنتاج ١٧ عندما طورت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير ١٥ أشارت إلى أن المجلس كان يأخذ في الاعتبار لإزالة التمييز الحالي بين التغيرات في القيمة المعترف بها في حقوق الملكية وتلك المحترف بها في الربح أو الخسارة كجزء من مشروعها الخاص بإعداد التقارير حول الأداء المالي، وبالنسبة للمشارك الذي يستخدم نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فإن ذلك سيخفف بعضاً من عدم التوافق المشار إليه أعلاه، غير أنه أثناء إعداد المدولات للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت اللجنة إلى أن المجلس أعاد النظر في الجدول الزمني للمشروع الخاص بإعداد التقارير حول الأداء المالي، وهكذا فإنه من المحتمل أن التمييز بين الاعتراف ببعض التغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة وأخرى في حقوق الملكية سيبقى لبعض الوقت.

إستنتاج ١٨ في ضوء ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يجب عليها الطلب من المجلس تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بحيث يتم الاعتراف بكافة التغيرات في قيمة أصل تم قياسه بمقدار القيمة العادلة في الربح أو الخسارة، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من غير المحتمل لسببين أن يعيد المجلس النظر في الاعتراف بالتغيرات في قيمة كافة الأصول غير الملموسة بموجب نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي ٣٨: هذه المعالجة هي نفسها في معيار المحاسبة الدولي ١٦ "للممتلكات والمصانع والمعدات"، وللمجلس مشروع بحث بشأن الأصول غير الملموسة، وبناءً على ذلك لتبرير تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قدمت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحجج أنها بحاجة لتمييز المخصصات عن الأصول غير الملموسة الأخرى التي هي مؤهلة ليتم قياسها فيما بعد بمقدار القيمة العادلة. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد يكون من الممكن تحديد فئة فرعية للأصول غير الملموسة المشابهة للعلة (تشمل المخصصات)، أي الأصول غير الملموسة التي لها قيمة فقط لأنها تستخدم لتسوية الإئتمانات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توصلت إلى أنه من غير الممكن صياغة وعرض وإكمال تعديل لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الوقت المناسب لعام ٢٠٠٥.

هل يجب إبطاء المخصصات؟

إستنتاج ١٩ بعد أن تم التوصل إلى أن المخصصات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير ١٥ أنه يجب عدم إبطاء المخصصات، ولكن يجب اختبارها من أجل الإنخفاض في القيمة حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ لإنخفاض قيمة الأصول.

إستنتاج ٢٠ يختلف العديد من المجاوبين على مسودة التفسير ١٥ مع الإستنتاج بأنه يجب عدم إبطاء المخصصات، واقترح البعض أن المخصص يمثل حفا لإصدار الإئتمانات، ولذلك يجب على المشارك إبطاء

محصلة عند إصداره للإبعاثات من أجل عكس إستهلاك Consumption هذا الحق، ووافق آخرون بشكل علم على إقتراح لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكنهم أشاروا إلى أن أساس عدم الإطفاء للجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والذي كان أن القيمة المتبقية لمخصص هي نفسها مثل تكلفته (أو المبلغ الذي تم إعادته تقييمه) ينطبق فقط لو أنه تم تداول المخصصات في سوق نشط. ويعد ذلك إلى أن الفقرة ١٠٠ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ تبين أنه يجب إقتراض القيمة المتبقية بمقدار صفر، إلا إذا كان هناك التزم من قبل طرف آخر لشراء الأصل في نهاية عمره الإقتصادي أو سوق نشط للأصل.

إستنتاج ٢١

كما أشير في الفقرة ١٢ إستنتاج ١٢، توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المخصص ليس حقاً لإصدار إبيعاثات، ولكن هذا الرأي لإداري الخطأ، أن المخصص هو الأداة التي يقدمها المشارك لتسوية التزامه الذي ينجم من إبيعاثاته، وبناءً على ذلك ينتج أن المشارك في خطة الحد الأعلى والمشاركة لا يستهلك المنافع الاقتصادية لمخصص نتيجة لإبيعاثاته، بل أن المشارك يدرك منافع ذلك المخصص بتدعيمه لتسوية الالتزام الذي ينشأ من إصدار إبيعاثات (أو بيعه إلى منشأة أخرى)، وبناءً على ذلك أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإطفاء الذي هو التخصيص المنهجي لتكلفة أصل ليعكس إستهلاك Consumption المنافع الاقتصادية لذلك الأصل على مدى عمره الإقتصادي لا يتناسب مع الطريقة التي يتم بها تحقيق منافع المخصصات، وبالرغم من أن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أن هذه الملاحظة أشارت إلى منع الإطفاء فقد اتفقت مع هؤلاء المجاوبين الذين أوضحوا أنه في بعض الحالات قد يكون هذا المتطلب غير متفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٨، وبناءً على ذلك قررت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدم المضي قدماً في إقتراحها في مسودة التقرير ١٥ بأنه يجب عدم إطفاء المخصصات، وبرغم ذلك بالنسبة لمعظم المخصصات التي يتم تداولها في سوق نشط لن تكون هناك حاجة للإطفاء لأن القيمة المتبقية ستكون مثل التكلفة، وبذلك تكون القيمة القابلة للإستهلاك صفرًا.

ما هي طبيعة الالتزام المنفصل والمنحة الحكومية و/ أو الدخل المعترف به وكيف يتم قياسه؟

متى يتم الاعتراف بالالتزام؟

إستنتاج ٢٢

ناقشت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متى ينشأ بند إلتزام فيما يتعلق بالالتزام مخصصات مسؤولة للإبيعاثات الفعلية، وتوصلت اللجنة إلى أن بند إلتزام الخاص بهذا الإلتزام ينشأ فقط عندما تتم الإبيعاثات، وهذا يتبع من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" الذي يبين أنه لا يوجد مطلوب حتى يقع "حدث ملازم"، وفي خطة حقوق إبيعاثات، الحدث الملازم- أي الحدث الذي يلزم المنشأة تسليم المخصصات - هو صدور إبيعاثات (وليس إستلام المخصصات)، وفي بداية فترة الإمتثال عندما تصدر المخصصات لم يحدث ذلك بعد، وبذلك لا يوجد بند إلتزام تسليم مخصصات، ويدعم هذا الرأي الفقرة ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الذي ينص على "فقط تلك الإلتزامات الناجمة من أحداث سابقة موجودة بشكل مستقل عن الإجراءات المستقبلية للمنشأة (أي الإجراءات المستقبلية لأعمالها) التي يتم الاعتراف بها كمخصصات"، وأشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإلتزام بتسليم المخصصات يعتمد بشكل كامل على الإجراءات المستقبلية للمشارك، أي ما إذا كان يصدر إبيعاثات أم لا.

إستنتاج ٢٣

بناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما تصدر إبيعائات ينشأ إلتزام يجب معملته محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولية ٣٧، ولولئك المجاويون لمسودة التفسير ١٦ الذين تقموا الحجج بأن المخصصات تمثل حقا لإصدار إبيعائات (أي لولئك الذين اقترحوا صافي نموذج - أنظر الفقرة إستنتاج ١١ - أو لولئك الذين اقترحوا أنه يجب إبطاء المخصصات عندما تصدر المنشأة إبيعائات - أنظر الفقرة إستنتاج ٢٠) إختلفوا مع هذا الإستنتاج، وتقموا الحجة أنه ينشأ إلتزام فقط عندما لا يكون لدى المشارك مخصصات كافية لتغطية إبيعائاته (أي أنه أصدر إبيعائات خارج حقه المسموح له به) ولذلك فهو مجبر على الحصول على مخصصات إضافية، غير أنه كما أشير في الفقرة إستنتاج ٢١ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المخصص ليس حقا لإصدار إبيعائات، بل هو أداة تقدم للحكومة من أجل تسوية الإلتزام الذي ينشأ من الإبيعائات، ويتم تحمل هذا الإلتزام بغض النظر عما إذا كان المشارك لديه مخصصات، وحقيقة أنه يمكن أن يحتفظ المشارك بأصول لتلبية التزامه عن الإبيعائات لا يعفي المشارك من ذلك الإلتزام.

كيف يجب قياس الإلتزام؟

إستنتاج ٢٤

يحدد التفسير بأن الإلتزام يتسلم مخصصات عن الإبيعائات السابقة يتم قياسه عادة بمقدار سعر السوق الحالي لأحد المخصصات المطلوبة لتغطية الإبيعائات التي تمت في تاريخ الميزانية العمومية، ورأي لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن هذا نتيجة للفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تتطلب أن يتم قياس المخصص بمقدار أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الإلتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية، وهذا يوصف بأنه المبلغ الذي يجب أن تدفعه المنشأة منطقياً لتسوية الإلتزام أو لتحويله إلى طرف آخر.

إستنتاج ٢٥

إختلف بعض المجاويين لمسودة التفسير ١٦ مع هذا التفسير لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، وقدموا الحجة بأن "أفضل تقدير" يمكن تفسيره على أنه يشير إلى تكلفة المخصصات التي هي لدى المشارك وليس سعرها الحالي في السوق، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن تكلفة المخصصات (أو قيمتها العادلة المبدئية إذا صدرت بأقل من قيمتها العادلة) ليست المبلغ الذي يدفعه المشارك منطقياً لتسوية التزامه، بل إن المبلغ المطلوب لتسوية التزامه في تاريخ الميزانية العمومية يعكس القيم الحالية، كما أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم قياس الإلتزامات بشكل مستقل عن الكيفية التي سيتم بها تمويل هذه الإلتزامات.

المنحة الحكومية

إستنتاج ٢٦

بعد أن توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد إلتزام لتسليم مخصصات في بداية فترة الامتثال عندما تصدر المخصصات نظرت اللجنة عندئذ فيما إذا كان هناك عنصر منحة حكومية، وتوصلت إلى أن موضوع المخصصات بأقل من قيمتها العادلة (على سبيل المثال بدون تكلفة) يتسبب في نشوء منحة حكومية، وهذا المنح Award يأتي ضمن تعريف المنحة الحكومية في معيار المحاسبة الدولي ٢٠: "مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد إلى منشأة مقابل امتثال سابق أو مستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة"، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الإلتزام الذي تفرضه خطة حقوق إبيعائات لتخفيض الإبيعائات أو لتسليم المخصصات هو شرط يُطبق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، كما أشارت إلى أن منح المخصصات بأقل من قيمتها العادلة يأتي ضمن الفقرة ٢٣ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠: المنحة الحكومية قد تأخذ شكل تحويل أصل غير نقدي مثل الأرض أو موارد أخرى لإستخدام المنشأة.

٢٧ إستنتاج قررت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه عندما تصدر المخصصات بأقل من قيمتها العادلة فإنه يجب الاعتراف بها مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة، وقد أقرت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ يسمح بالإعتراف بالمخصصات التي تصدر بأقل من قيمتها العادلة بمقدار المبلغ المنفوخ لها، غير أن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه لو تم تبني هذه المعاملة فإن المشاركين لن يعترفوا بالمخصصات الصادرة بدون تكلفة في ميزانيتهم العمومية، إلا أنهم سيترفون بالمخصصات المشترأة، وتوصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه المعاملة ليست تمثيلاً صادقاً للموارد التي يسيطر عليها المشارك لأنه لا يمكن التمييز بين المخصصات المشترأة والمخصصات التي تصدر بدون تكلفة.

٢٨ إستنتاج بينما لا يختلف بعض المجاوبين لمسودة التفسير ١٥ بالضرورة مع إستنتاج لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيهم قدموا الحجة بأنه يمنع المشاركين من الاعتراف بالمخصصات الصادرة بأقل من قيمتها العادلة بالمبلغ المنفوخ لها فإن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت تلغي إختياراً للمعالجة المحاسبية من معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وتبعاً لذلك وفي رأيهم كانت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعدل معياراً، وفي إعادة مدلولاتها أشارت اللجنة إلى أن المعاملة التي كانت تطلبها لم تتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبناءً على ذلك ولأن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن الاعتراف مبدئياً بالمخصصات بمبلغ عدا عن قيمتها العادلة سيكون غير مناسب فقد أعلنت للجنة تأكيد قرارها بقياس المنحة والمخصصات مبدئياً بمقدار قيمتها العادلة.

٢٩ إستنتاج ناقشت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك ما هو الأسلوب الذي يجب استخدامه للاعتراف بالمنحة كدخل، ولين في الميزانية العمومية (أي كمنفعة مؤجلة أو تخفيض في المبلغ المسجل لأصل) يجب عرض المنحة إذا لم يتم الاعتراف بها كدخل عند الاعتراف بالمسئلي، وأشارت إلى أن الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ تتطلب الاعتراف بالمنح Grants في الدخل "على مدى الفترات اللازمة لمطابقتها مع التكاليف ذات العلاقة التي يقصد أن تعوضها على أساس منهجي"، والمسؤال بناءً على ذلك هو: ما هي التكاليف التي يقصد بمنح Award المخصصات بأقل من قيمتها العادلة أن تعوضها؟

٣٠ إستنتاج أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المنحة مقصود بها التعويض عن تكاليف التشغيل العالية في فترة الإمتثال، وتبعاً لذلك وافقت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب مبدئياً الاعتراف بالمنحة على أنها دخل مؤجل في الميزانية العمومية، وبالتالي يتم تلبية المتطلب في الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بإطفاء الدخل المؤجل على أساس منهجي على مدى فترة الإمتثال التي خصصت لها المخصصات، وقد أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أية علاقة بين المخصصات وفترة الإمتثال عدا عن تلك التي خصصت لها ستكون غير واضحة، كما أبدت اللجنة الملاحظة أن أسلوب الإطفاء المناسب سيعتمد على كيفية إختيار المشترك للإستجابة لخطة حقوق الإثبات، وتبعاً لذلك قررت أنه لا يجب عليها تحديد أسلوب معين.

٣١ إستنتاج طلب عدد قليل من المجاوبين على مسودة التفسير ١٥ أن توضح لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعالجة المحاسبية للمنفعة المؤجلة القائمة إذا قام مشاركون ببيع مخصصاته، وقد اقترح هؤلاء أنه يجب الاعتراف بالمنفعة القائمة المؤجلة في الدخل لتعكس تحقيق المنحة، غير أن رأي لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أن المنحة أعطيت للتعويض عن تكاليف التشغيل الأعلى التي تم تحملها نتيجة لكونها خاضعة لخطة الحد الأعلى والمتأخرة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عدم الاعتراف بالمنفعة المؤجلة عندما تباع المخصصات ويجب أن تستمر مطلقاً.

٣٢ إستنتاج كما تمت مناقشته في الفقرة ١٦ إستنتاج ١٦ كان العديد من المجاوبين مهتمين بنموذج القياس المختلط للتفسير Mixed Measurement Model، وبينما أشار البعض إلى أنه يمكن معالجة ذلك بقياس المخصصات بمقدار القيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة في الربح أو الخسارة أشار

البعض الآخر إلى أنه يمكن بشكل كامل معالجة آثار نموذج القياس المختلط في الربح أو الخسارة فقط بإعادة قياس المنفعة المؤجلة لاحقاً لتأخذ في الاعتبار للتغيرات في القيمة السوقية للمخصصات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رأت أنه حيث أن المنفعة المؤجلة ليست إلزاماً. بموجب الإطار فقه من غير المناسب بالنسبة لها أن يتم إعادة قياسها.

العقوبات

في مسودة التفسير ١٥ اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن عقوبة (نقدية) يتم تحميلها إذا لم يتم المشارك بتسليم مخصصات كافية لتغطية إبعثاته الفعلية يجب أخذها في الاعتبار عند قياس مخصص Provision الإلتزام لتسليم المخصصات allowances، وبكلمات أخرى اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يمكن تسوية الإلتزام بتسليم المخصصات في بعض الحالات بنفع عقوبة نقدية، وقد أشار البعض إلى أنه سيكون من غير العادي لخطئة الحد الأعلى والمتاجرة السماح لمشارك بتأجيل الإلتزامه للبيئي بنفعة نقدية، فعلى سبيل المثال في خطة المتاجرة في الإبعثات في المجتمع الأوروبي لا تخفي العقوبة المشارك من الإلتزامه بتسليم مخصصات: يدفع المشارك عقوبة ويسلم المخصصات في السنة التالية، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة العقوبة بشكل منفصل عن الإلتزام تسليم المخصصات، وأشارت إلى أن العقوبة ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، إلا أنها قررت أنه لا توجد حاجة لتقديم إرشادات محددة لهذه النقطة.

تخفيض القيمة

أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن وجود خطة حقوق إبعثات قد يسبب انخفاض قيمة أصول معينة، حيث أنه قد يكون لها أثر تخفيض للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من أصل (على سبيل المثال محطة توليد طاقة كهربائية) وبذلك تخفيض قيمة ذلك الأصل المستخدم، وكما أثير في الفقرة ٩١أ توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يتوجب عليها تقديم إرشادات بشأن الاعتراف بخسائر الانخفاض في القيمة وقياسها، وصاد عن الإشارة إلى أن هذا الموضوع لم يكن خلاصاً بخطة حقوق الإبعثات فقد شكت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كانت تستطيع إضافة الكثير إلى المتطلبات الحالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٦، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه سيكون من المفيد إدخال تنكير في التفسير بأن خطة حقوق الإبعثات تقع ضمن الإشارة في الفقرة ١٢ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ بأن قيمة الأصل يمكن أن تنخفض.

الإفصاح

أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير ١٥ إلى أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لم تقترح أية متطلبات إفصاح، وفي إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت اللجنة إلى أنه حسب معيار المحاسبة الدولي ١^١ "عرض البيانات المالية" يطلب من المشارك الإفصاح عن السياسة المحاسبية للمتابعة لخطة الحد الأعلى والمتاجرة. إلى جانب ذلك تحدد معايير المحاسبة الدولية ٢٠، ٣٧، ٣٨ الإفصاح عن تفاصيل المنحة الحكومية والإلتزام والأصل على التوالي، ولم تحدد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه الإفصاحات في التفسير لأنها تعتقد أنه بشكل عام يجب أن لا يكرر التفسير متطلبات المعايير.

نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان مستخدم البيانات المالية يطلبون أية إفصاحات تتعدى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير الحالية، ولإتاحة المجال أمامهم لتقديم آثار خطة الحد الأعلى والمتاجرة على المشارك، أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية إلى أن الخطط تتطور وأنه قد يكون من المايق لأوقته فرض متطلبات إفصاح معينة، كما اشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من غير المحتمل أن يستطيع المشارك توضيح سياسته المحاسبية بدون تقديم بعض تفاصيل الخطة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها إن تطلب إفصاحاً إضافياً.

تاريخ النفاذ والإنتقال

٣٧ إستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن خطط حقوق الإنبعث لا زالت تتطور – معظمها تم تنفيذه فقط في الأعوام الأخيرة أو أنها لا زالت قيد التطوير، وتبعاً لذلك من المحتمل أن القليل من المشاركين كانوا خاضعين لخطط حقوق انبعث هامة لعدة سنوات، ولهذا السبب قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا تدعو الحاجة إلى أحكام إنتقالية خاصة، وأنه يجب أن يكون تاريخ النفاذ للتفسير هو ١ مارس ٢٠٠٥، ولأسباب مماثلة قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه لا توجد حاجة لأحكام إنتقالية خاصة لأولئك الذين يتبنون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

التفسير ٤

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المحتويات

للتفسير ٤ : للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الفقرات	
٣-١	الخلفية
٤	النطاق
٥	الموضوع
١٥-٦	الإجماع
١٦	تاريخ التنفيذ
١٧	الانتقال
	ملحق
	التعديلات على تبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
	للمرة الأولى
	أمثلة توضيحية
مثال ١-٢	مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار
مثال ٣-٤	مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار
	أساس الاستنتاجات

تحتوي الفقرات ١-١٧ والملحق على التفسير ٤ تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد يجار للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويزال التفسير ٤ أمثلة توضيحية وأساس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات التفسيرات.

التفسير ٤

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية، التخيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولية ١٦ "المتكاثات والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولية ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ يمكن للمنشأة أن تدخل في ترتيب يشمل معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد إيجار ولكن تنقل حقاً باستخدام أصل (على سبيل المثال بند متكاثات أو مصانع أو معدات) مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتشمل الأمثلة على الترتيبات التي يمكن أن تنقل فيها منشأة (المزود) هذا الحق باستخدام أصل إلى منشأة أخرى (المشتري) يكون بينهما علاقة خدمات كما يلي:

- ترتيبات المصادر الخارجية (على سبيل المثال استخدام مصادر خارجية لأعمال معالجة بيانات المنشأة).

- ترتيبات في قطاع الاتصالات يدخل فيها مزودو طاقة لشبكة في عقود لتزويد المشتريين بحقوق في الطاقة.

- عقود الأخذ - أو - الدفع والعقود المماثلة التي يجب أن يقوم فيها المشترون بإجراء دفعات محددة بغض النظر عما إذا كانوا يستلمون المنتجات أو الخدمات المتعاقد عليها (على سبيل المثال عقد الأخذ - أو - الدفع لإملاك كلفة إنتاج مولد للطاقة للمزود بشكل أسلبي).

٢ يقدم التفسير إرشادات لتحديد ما إذا كانت هذه الترتيبات هي عقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار يجب معالجتها محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، ولا يقدم إرشادات لتحديد كيف يجب تصنيف عقد الإيجار هذا بموجب ذلك المعيار.

٣ في بعض الترتيبات، يعتمد الأصل المعني موضوع عقد الإيجار جزءاً من أصل أكبر، ولا يتناول هذا التفسير كيفية تحديد متى يكون جزء من الأصل الأكبر في حد ذاته هو الأصل المعني لأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧، ويرجع ذلك لأن الترتيبات التي يمثل فيها الأصل المعني وحدة محاسبية إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ هي ضمن نطاق هذا التفسير.

النطاق

٤ لا ينطبق هذا التفسير على الترتيبات المتعلقة بعقود إيجار أو تحتوي على عقود إيجار مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧.

الموضوع

٥ فيما يلي المواضيع التي تناولها هذا التفسير:

- (أ) كيفية تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ١٧؛
- (ب) متى يجب إجراء تقييم أو إعادة تقييم إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار؛ و
- (ج) كيفية فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات لأية عنصر أخرى في الترتيب، إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

الإجماع

تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

- ٦ إن تحديد ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار يجب أن يكون مبنياً على محتوى الترتيب، ويتطلب تقييماً لما يلي:
- (أ) إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد أو أصول محددة (الأصل)؛ و
- (ب) ينقل الترتيب حقاً باستخدام الأصل.

إنجاز الترتيب يعتمد على استخدام أصل محدد

- ٧ بالرغم من أن الأصل المحدد قد يكون معرفاً صراحة في الترتيب، فإنه ليس موضوع عقد الإيجار إذا كان إنجاز الترتيب لا يعتمد على استخدام أصل محدد. فطى سبيل المثال إذا كان المزود مجبراً على تسليم كمية محددة من البضائع أو الخدمات وله الحق والقدرة على تزويد هذه البضائع أو الخدمات باستخدام أصول أخرى ليست محددة في الترتيب عندئذ لا يكون إنجاز الترتيب معتمداً على الأصل المحدد ولا يحتوي الترتيب على عقد إيجار. إن الالتزام ضمان الذي يسمح أو يتطلب استبدال نص الأصول أو أصول مماثلة عندما يكون الأصل المحدد لا يعمل بشكل مناسب حيث لا يمنع ذلك معالجة عقد الإيجار، إلى جانب ذلك فإن تخصيصاً تعاقدياً (محتملاً أو خلاف ذلك) يسمح أو يتطلب أن يستبدل المزود أصول أخرى لأي سبب في تاريخ محدد أو بعده لا يمنع معالجة عقد الإيجار قبل تاريخ الاستبدال.

- ٨ يحدد الأصل ضماناً على سببي المثال إذا كان المزود يمتلك أو يؤجر أصلاً واحداً فقط يلبي به الالتزام وليس من المجدي اقتصادياً أو ممكن عملياً بالنسبة للمزود أداء التزامه من خلال استخدام أصول بديلة.

الترتيب الذي ينقل حقاً باستخدام الأصل

- ٩ الترتيب الذي ينقل الحق باستخدام الأصل إذا كان الترتيب ينقل للمشتري (المستأجر) الحق في السيطرة على استخدام الأصل المعني، ويتم نقل الحق في السيطرة على استخدام الأصل المعني إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:

(أ) للمشتري القدرة على أو الحق في تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالأسلوب الذي يحدده بينما يحصل أو يتحكم بكثير من مقدار غير مادي من الإنتاج أو منفعة الأخرى للأصل.

(ب) للمشتري القدرة أو الحق في السيطرة الفعلية على الأصل المعني بينما يحصل أو يتحكم بكثير من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى للأصل.

(ج) نكل الحقائق والظروف على أنه من المستبعد أن طرفاً واحداً أو أكثر باستثناء المشتري سيأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج أو المنفعة الأخرى التي سيتم إنتاجها أو توليدها من قبل الأصل أثناء فترة الترتيب، والمعر الذي سيفعه المشتري مقابل الإنتاج ليس محددًا متعلقًا لوحدة الإنتاج، وليس مسؤولاً لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان للترتيب هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار

١٠ يتم تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار في بدء الترتيب، وهو تاريخ الترتيب أو تاريخ التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية للترتيب، أيهما أبكر، على أساس كلفة الحقائق والظروف، ويتم فقط إعادة تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار بعد بدء الترتيب إذا تم تلبية أي شرط من الشروط التالية:-

- (أ) هناك تغيير في الأحكام التعاقدية، ما لم يجدد أو يمدد التغيير فقط للترتيب.
- (ب) يمارس أطراف الترتيب خيار التجديد أو يتم الموافقة على التمديد، ما لم تكن فترة التجديد أو التمديد قد تم إدخالها مبدئياً في فترة عقد الإيجار حسب الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتجديد أو تمديد للترتيب الذي لا يشمل تعديلاً لأية أحكام في الترتيب الأصلي قبل نهاية فترة الترتيب الأصلي يجب تقييمه بموجب الفقرات ٦-٩ فقط فيما يتعلق بفترة التجديد أو التمديد.
- (ج) هناك تغيير في تحد ما إذا كان الإنتاج يعتمد على أصل محدد.
- (د) هناك تغيير كبير في الأصل، على سبيل المثال تغيير مادي كبير في الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

١١ يجب أن تكون إعادة التقييم مبنية على الحقائق والظروف في تاريخ إعادة التقييم، بما في ذلك المدة المتبقية للترتيب، والتغيرات في التقدير (على سبيل المثال المبلغ المقرر للإنتاج الذي سيتم تسليمه للمشتري أو لمشتري آخر محتمل) لن يسبب إعادة تقييم، وإذا تمت إعادة تقييم الترتيب وتحدد بأنه يحتوي على عقد إيجار (أو لا يحتوي على عقد إيجار) فغته يجب تطبيق المعالجة المحاسبية لقعد الإيجار (أو عدم تطبيقها) من :

(أ) في حالة البنود (أ) أو (ج) أو (د) في الفقرة ١٠، عند حدوث التغير في الظروف التي سببت إعادة التقييم؛

(ب) في حالة البند (ب) في الفقرة ١٠، بدء فترة التجديد أو التمديد.

فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى

١٢ إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإن على أطراف الترتيب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عنصر عقد الإيجار فيه، ما لم يكن مستثنى من هذه المتطلبات حسب الفقرة ٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار فإنه يتم تصنيف عقد الإيجار هذا كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي حسب الفقرات ٧-١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧، ويجب أن تتم المعالجة المحاسبية للعناصر الأخرى للترتيب والتي ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حسب المعايير الأخرى.

١٣ لأغراض تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب فصل الدفعات والعروض المالي الأخر الذي يتطلبه الترتيب، في بدء الترتيب أو عند إعادة تقييم الترتيب إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات للعناصر الأخرى على أساس قيمها للعائلة المنسية، ويشمل الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقط الدفعات لعقد الإيجار (أي الحق في استعمال الأصل) ولا تشمل الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب (على سبيل المثال مقابل الخدمات وتكلفة المدخلات).

١٤ في بعض الحالات فصل دفعات عقد الإيجار عن الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب يتطلب أن يستخدم المشتري أسلوب تقييم، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقرر المشتري دفعات عقد الإيجار بالرجوع إلى اتفاقية عقد إيجار لأصل ممثل لا يحتوي على عناصر أخرى، أو بتقدير الدفعات للعناصر الأخرى في الترتيب بالرجوع إلى الاتفاقيات المماثلة وبعد ذلك خصم هذه الدفعات من إجمالي الدفعات بموجب الترتيب .

١٥ إذا توصل المشتري إلى أنه من غير العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فإن عليه:

(أ) في حالة الإيجار التمويلي، الاعتراف بأصل والإلتزام بمبلغ مساو للقيمة العادلة للأصل المعني الذي تم تحديده في الفقرتين ٧، ٨ على أنه موضوع عقد الإيجار، وبعد ذلك يجب تخفيض الإلتزام عندما تتم الدفعات وكذلك الاعتراف برسم مالي على الإلتزام باستخدام سعر الفائدة المتزايد على الافتراض للمشتري.*

(ب) في حالة عقد الإيجار التشغيلي معاملة كافة الدفعات بموجب الترتيب على أنها دفعات عقد إيجار لأغراض الإمتثال لمتطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، ولكن

(١) الإفصاح عن هذه الدفعات بشكل منفصل عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار للترتيبات الأخرى التي لا تشمل دفعات لعناصر غير متعلقة بعقد إيجار، و

(٢) بيان أن الدفعات التي تم الإفصاح عنها تشمل كذلك دفعات لعناصر غير متعلقة بعد إيجار في الترتيب.

* أي سعر الفائدة المتزايدة للمستأجر كما هو معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

تاريخ النفاذ

١٦ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للقرارات المخوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١٧ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ كيفية تطبيق المنشأة للتخير في السياسة المحاسبية الناجم عن التطبيق المبني للتفسير، ولا يطلب من المنشأة الإمتثال لهذه المتطلبات عند تطبيق هذا التفسير للمرة الأولى، وإذا استخدمت المنشأة هذا الإستثناء فإن عليها تطبيق الفقرات ٦-٩ من التفسير على الترتيبات القائمة في بداية أكر فترة يتم لها عرض معلومات مقارنة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس الحقائق والظروف القائمة في بداية تلك الفترة.

ملحق

التعديلات على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

يجب تطبيق التعديلات في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي الصادر في ٢ ديسمبر ٢٠٠٤.

أمثلة توضيحية

هذه الأمثلة ترافق التفسير ٤ ولكنها ليست جزءاً منه.

مثال على ترتيب يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال ١ شركة إنتاج (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد حد أدنى من كمية غاز بحلجة له في عملية إنتاج لفترة زمنية محددة، يقوم المزود بتصميم وبناء مرفق مجاور لمصنع المشتري لإنتاج الغاز المطلوب، ويحتفظ بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والميطرة عليها، وتنص الاتفاقية على ما يلي:

- المرفق محدد صراحة في الترتيب، وللمزود الحق التعاقد في تزويد الغاز من مصادر أخرى، إلا أن تزويد الغاز من مصادر أخرى ليس مجدياً اقتصادياً أو عملياً.
- للمزود الحق في تزويد الغاز لعملاء آخرين وإزالة واستبدال معدات المرفق وتعديل أو توسيع المرفق لتمكين المزود من إجراء ذلك، إلا أنه في بدء الترتيب لا يوجد لدى المزود خطط لتحديل أو توسيع المرفق، والمرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري.
- المزود مسؤول عن التصليلات والصيانة والمصروفات الرأسمالية.
- يجب أن يكون المزود جاهزاً لتسليم حد أدنى من الغاز كل شهر.
- يقوم المشتري كل شهر بدفع رسم طلبة ثابت ورسم متغير بناءً على الإنتاج الفعلي المأخوذ، ويجب أن يدفع المشتري رسم الطلبة الثابت بغض النظر عما إذا كان يأخذ أيًا من إنتاج المرفق. يشمل الرسم المتغير تكاليف الطلبة الفعلية للمرفق التي تبلغ تقريباً ٩٠% من إجمالي التكاليف المتغيرة للمرفق، والمزود معرض لتكاليف متزايدة نتيجة من العمليات غير الكفوءة للمرفق.
- إذا لم ينتج المرفق الحد الأدنى من الكمية المبينة فإن على المزود إعادة رسم الطلبة الثابت بأكمله أو جزءاً منه.

التقييم

مثال ٢ يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار، والأصل (المرفق) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن للمزود الحق في تزويد الغاز من مصادر أخرى فإن قدرته على إجراء ذلك ليست كبيرة، وقد حصل المشتري على الحق في إمتلاك المرفق لأنه بناءً على الحقائق المضمنة - وبشكل خاص لأن المرفق مصمم فقط لتلبية إحتياجات المشتري وليس لدى المزود خطط لتوسيع أو تعديل المرفق - فإنه من المستبعد أن يأخذ

طرف واحد أو أكثر عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من إنتاج المرفق، والسعر الذي سيدفعه المشتري ليس محددا تعاقدا لوحدة الإنتاج وليس مساويا لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج.

مثال على ترتيب لا يحتوي على عقد إيجار

الحقائق

مثال ٣ شركة تصنيع (المشتري) تدخل في ترتيب مع طرف آخر (المزود) لتزويد قطعة مكونة محددة من منتجها المصنع لفترة زمنية محددة، ويقوم المزود بتصميم وبناء مصنع مجاور لمصنع المشتري لإنتاج القطعة المكونة. تزود الطاقة المصممة للمصنع عن الاحتياجات الحالية للمشتري، ويحتفظ المزود بملكية كافة النواحي الهامة لتشغيل المصنع والسيطرة عليها، وينص الترتيب على ما يلي:

- مصنع المزود محدد صراحة في الترتيب، إلا أن للمزود الحق في تنفيذ الترتيب بشحن القطع المكونة من مصنع آخر يملكه المزود، إلا أن إجراء ذلك لأية فترة زمنية مطولة سيكون غير اقتصادي.
- المزود مسؤول عن التصليحات والصيانة والمصروفات الرأسمالية للمصنع.
- يجب أن يكون المزود جاهزا لتسليم حد أدنى من الكمية، ويطلب من المشتري دفع سعر ثابت لوحدة الكمية لقطعة المأخوذة، وحتى إذا كانت احتياجات المشتري بالشكل الذي لا يحتاج فيه إلى الحد الأدنى المبين فإنه لا زال يقوم بالنفع فقط عن الكمية المأخوذة.
- للمزود الحق في بيع القطع المكونة لسواء آخرين وله تاريخ بإجراء ذلك (بالباع في سوق قطع الغيار)، وهكذا فإنه من المتوقع أن تلخذ الأطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من القطع المكونة المنتجة في مصنع المزود.

التقييم

مثال ٤ لا يحتوي الترتيب على عقد إيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، والأصل (المصنع) محدد صراحة في الترتيب، وتنفيذ الترتيب يعتمد على المرفق، وبالرغم من أن المزود له الحق في تزويد القطع المكونة من مصادر أخرى فإنه ليس للمزود القدرة على إجراء ذلك لأنه سيكون غير اقتصادي، إلا أن المشتري لم يحصل على حق استخدام المصنع لأن المشتري ليس له القدرة أو الحق في تشغيل المصنع أو توجيه الآخرين لتشغيل المصنع أو السيطرة على الوصول الفعلي إلى المصنع، ولتحتمل أن تأخذ أطراف عدا عن المشتري أكثر من مقدار غير هام من قطع المكونة المنتجة في المصنع أكثر من بعيد على أساس الحقائق المقدمة. إلى جانب ذلك السعر الذي يدفعه المشتري ثابت لكل وحدة إنتاج تؤخذ.

أساس الاستنتاجات

يرافق أساس الاستنتاجات التفسير ٤، إلا أنه ليس جزءاً منه

مقدمة

يستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماعها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في اللجنة وزناً أكبر لبعض العوامل من غيرها.

الخلفية (الفقرات ١ - ٣)

يستنتاج ٢ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه قد تطورت ترتيبات في السنوات الأخيرة لا تأخذ الشكل القانوني لحد إيجار ولكن تتلحظ حقوق استخدام بنود لفترات زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وتحتوي الفقرة ١ من التفسير على أمثلة على هذه الترتيبات. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذه الترتيبات تشترك في عدة ملامح لحد إيجار لأن عقد الإيجار معرف في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ عقود الإيجار على أنه "بنفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق يستخدم أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات" (التأكيد مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كافة الترتيبات التي تلي تعريف عقد الإيجار يجب معالجتها محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (مع مراعاة نطاق ذلك المعيار) بغض النظر ما إذا كانت تتخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار، وبكلمات أخرى كما توصلت إليه لجنة التفسيرات الدائمة في التفسير - ٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الشكل القانوني لعقد إيجار إلى أن للترتيب الذي يوصف بأنه عقد إيجار لا تتم بالضرورة معالجته محاسبياً كعقد إيجار، وعليه فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن للترتيب يمكن أن يكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ حتى ولو لم يتم وصفه على أنه عقد إيجار، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب أن تصدر إرشادات للمساعدة في تحديد ما إذا كان ترتيب ما هو عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

يستنتاج ٣ نشرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مسودة التفسير ٣د تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار من أجل ملاحظات الجمهور في يناير ٢٠٠٤ واستلمت ٥١ رسالة ملاحظة استجابة لاقتراحاتها. إلى جانب ذلك ولأجل فهم أفضل للمواضيع العملية التي قد تكون نشأت عند تطبيق التفسير المقترح قابل موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية عدداً من المشاركين المعدين.

يستنتاج ٤ كان هناك دعم واسع لإصدار لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتفسير بشأن هذا الموضوع (حتى بين أولئك المجاوبين الذين اختلفوا مع المقاييس في مسودة التفسير ٣د لتحديد ما إذا كان هناك عقد إيجار)، على أن بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣د تماطوا ما إذا كانت الاقتراحات تفسيراً شرعياً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبشكل خاص اقترح البعض أن الاقتراحات توقفت مشروع البحث الحالي للمجلس حول عقود الإيجار.

يستنتاج ٥ عند أخذ هذه الملاحظات في الاعتبار توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها ثلثت بشكل رئيسي من ملاحظتها في أساس الاستنتاجات لمسودة التفسير ٣د بأن "أصل عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ هو الحق في استخدام [و] أنه يجب عدم الخلط بين هذا الأصل مع البند المعني [في الترتيب]" (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصنع أو معدن)، ونتيجة لذلك أدركت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض المجاوبين كانوا مخيبين بأن مسودة التفسير ٣د كانت تتطلب من "أو تسمح لـ" المشتريين (المستأجرين) الاعتراف بأصل غير ملموس لحق الإستعمال حتى لعقود الإيجار المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي.

٦ **إستنتاج** أثناء إعادة المدولات أكدت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأنها بأنه من ناحية المفهوم يعتبر معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصل أنه حق إستعمال (بالرغم من أنها أقرت أنه في عقد إيجار تمويلي على المستأجر الإعتراف بالأصل ومحاسبته كما لو أنه ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الأصول غير ملموسة)، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قررت التأكيد بأن هدف التفسير هو فقط تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار وليس تغيير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتبعاً لذلك بعد تحديد وجود عقد إيجار، على المنشأة إجراء المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار هذا حسب معيار المحاسبة الدولي ١٧، وهذا يشمل إتيان المتطلبات في الفقرات ٧ - ١٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، وهذا يعني على سبيل المثال أنه إذا كان المشتري يابى المقييس في التفسير فإن عليه (أ) الإعتراف بأصل فقط إذا تم بشكل جوهري تحويل كافة المخاطر والمكافآت الملائمة للملكية (ب) معاملة الأصل المعترف به كبند عقد إيجار وليس كأصل غير ملموس لحق استخدام ذلك البند.

٧ **إستنتاج** أعادت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النظر في استخدامها لمصطلح "بند" في مسودة التفسير ٣د (مثل في الحق في إستخدام بند)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنها استخدمت "بند" وليس "أصل" للإشارة إلى الأصل المعني في الترتيب (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) من أجل تأكيد أن الأصل الذي هو موضوع التفسير هو الحق في الاستعمال وليس البند أو الأصل المعني، على أنه بناءً على ذلك وجد العديد أن إستعمال المصطلح مربك وقررت عند إكمال التفسير العودة إلى العبارة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ "حق إستعمال الأصل".

للترتيبات ذات العناصر المتعددة

٨ **إستنتاج** أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الترتيبات التي تقع ضمن نطاق التفسير من المحتمل أنها تشمل خدمات وكذلك حق إستخدام أصل، وبكلمات أخرى الترتيب هو ما يشار إليه في بعض الأحيان أنه ترتيب ذو عناصر متعددة، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يسمح بالإعتراف المنفصل بعقد الإيجار الذي هو ضمن أو موجود في ترتيب ذي عناصر متعددة لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الفقرة ٣) يبين أنه ينطبق على "الترتيبات التي تنقل حق إستعمال الأصول حتى بالرغم من أن المستأجر قد يتطلب خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول". إلى جانب ذلك يوضح تعريف الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار في الفقرة ٤ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ أن هذه الدفعات تستثني تكاليف الخدمات، وبناءً على ذلك فإن التفسير يتناول ما إذا كان الترتيب ذو العناصر المتعددة يحتوي على عقد إيجار وليس فقط ما إذا كان ترتيب يكمله عقد إيجار.

الأجزاء من الأصل (الفقرة ٣)

٩ **إستنتاج** لا يتناول التفسير (مثل مسودة التفسير ٣د) ما يشكل الأصل المعني في الترتيب، وبكلمات أخرى لا يتناول متى يمكن أن يكون جزء من أصل لكثير موضوع عقد إيجار.

١٠ **إستنتاج** إقترح بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣د أن هذا الحذف أشار إلى عيب في الإقرارات، مما أدى إلى قلق بسبب عدم الإتساق المحتمل بين محاسبة ترتيب الأخذ - أو - الدفع لجميع الإنتاج بشكل جوهري من الأصل المحدد (الذي يمكن أن يحتوي على عقد إيجار) ومحاسبة جزء أصغر من الإنتاج (والذي لم يكن سيطلب أن يعامل على أنه يحتوي على عقد إيجار). قدم بعض المجاوبين الآخرين

الحجة بأن مسودة التفسير ٣٥ كانت مستمع بمرونة غير مناسبة، وأن على لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما أن تستبعد صراحة أجزاء أو تقدم إرشادات إضافية لإيضاح أية أجزاء يجب الإعتراف بها (على سبيل المثال تلك التي هي قليلة للتمييز فعلياً).

١١ إستنتاج في مرحلة مبكرة من هذا المشروع قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عدم تناول موضوع الأجزاء، ويجب أن تركز على الموضوع الرئيسي أي ما يشكل عقد إيجار. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن موضوع الأجزاء كان هاماً في حد ذاته وله تطبيق أوسع كثيراً من التفسير، ولكنت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذا الرأي أثناء إعادة مداولاتها، وبناءً على ذلك رفضت الإقتراح بأنه يجب عليها أيضاً تناول الأجزاء في التفسير. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه من غير المناسب تحديد أنه يجب عدم تطبيق التفسير على ترتيب يحتوي على حق استئصال جزء من أصل (سواء كان ذلك الجزء من الأصل قابلاً للتمييز بالفعل أو محدد بالإشارة إلى إنتاج الأصل أو الوقت الذي تم فيه توفير الأصل) لأن ذلك سيتعارض مع معيار المحاسبة الدولي ١٧، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن العبارة "حق استئصال أصل" لا تستبعد أن يكون الأصل جزءاً من أصل كبير.

١٢ إستنتاج على أنه في ضوء الملاحظات من المجاوبين قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إيضاح أنه يجب تطبيق التفسير على الترتيبات التي يعمل فيها الأصل المعطى وحدة المحاسبة إما في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

النطاق (الفقرة ٤)

١٣ إستنتاج إن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وعندئذ تتم معالجة عقد الإيجار محاسبياً حسب ذلك المعيار، ونظراً لأنه يجب عدم قراءة التفسير على أنه يتجاوز أيًا من متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن توضح أنه إذا وجد أن ترتيباً ما يحتوي على عقد إيجار أو اتفاقية ترخيص مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ فإن المنشأة ليست بحاجة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ على عقد الإيجار أو اتفاقية الترخيص تلك.

١٤ إستنتاج نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا كان يمكن أن يتداخل نطاق التفسير مع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"، وبشكل خاص أشارت إلى الرأي بأن ترتيباً للإنتاج قد يلبي تعريف المشتق Derivative بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ولكن أيضاً حدد أنه يحتوي على عقد إيجار بموجب هذا التفسير، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب أن لا يكون هناك تدخل لأن الترتيب للإنتاج الذي يعتبر مشتقاً لن يلبي المعايير في الفقرات ٦ - ٩ من التفسير، وبشكل خاص أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الترتيب سيكون منتج له سعر سوق معروض متوفر في سوق نشط، ولذلك فإنه ليس من المحتمل أن يعتمد على استئصال أصل محدد.

الإجماع (الفقرات ٦ - ١٥)

المعيار لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار (الفقرات ٦-٩)

١٥ إستنتاج في مسودة التفسير ٣٥ أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هناك ثلاثة مقاييس يجب الوفاء بها حتى يكون الترتيب عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار.

(أ) يعتمد الترتيب على بند أو بنود معينة (البند)، وليس البند بحاجة لأن تحدد صراحة الأحكام

المتعلقة للترتيب، بل يمكن أن يحدد ضمناً لأنه من غير المجدي اقتصادياً أو ممكن عملياً أن ينفذ المزود الترتيب بتوفير إستخدام بنود بديله.

(ب) ينقل الترتيب حقا بإستعمال البند لفترة زمنية محددة بحيث يكون المشتري قادر على إستثناء الآخرين من إستخدام البند.

(ج) تتم الصفقات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للإستعمال وليس للإستعمال الفعلي للبند.

١٦ إستنتاج
بقرحت مسودة التفسير ٣د كذلك أن الترتيبات التي يكون فيها إحتمال ضئيل أن الأطراف بإستثناء المشتري ستأخذ أكثر من مقدار غير مادي من الإنتاج الذي ينتجه بند ما سيطي المقاييس الثاني من المقاييس أعلاه.

١٧ إستنتاج
في أساس الإستنتاجات لمسودة التفسير ٣د لفتت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإنتباه إلى نواحي التشابه بين تفسيرها والموضوع رقم ٨-٠١ تحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار الذي نشرته لجنة العمل للمواضيع الطارئة الأمريكية في مايو ٢٠٠٣، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن صياغة الموضوع ٨-٠١ ومسودة التفسير تختلفان.... فإن هناك إحتمال بأن يكون هناك تقييم مماثل لما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب كلا التفسيرين.

١٨ إستنتاج
اختلف بعض المجابون مع إستنتاج لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأشاروا إلى أن الاختلافات بين التفسيرين كانت في الحقيقة هامة، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفتت على إستنتاجها الأصلي، وبشكل خاص أشارت إلى أنها و لجنة العمل للمواضيع الطارئة توصلتا إلى أن حق الاستعمال يمكن نقله في الترتيبات التي للمشتري فيها حقوق الحصول على الإنتاج الذي سينتجه الأصل، بغض النظر عن أي حق أو قدرة فعلية على تشغيل أو السيطرة على الوصول إلى ذلك الأصل، وتبعاً لذلك كان سيتم تقييم العديد من عقود الأخذ - أو - الصنع (والعقود المشابهة) بشكل مشابه بموجب التفسيرين.

١٩ إستنتاج
برغم ذلك و لفتت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه سيتم إعتبار بعض الترتيبات كعقود إيجار بموجب الموضوع ٨-٠١ ولكن ليس بموجب مسودة التفسير ٣د، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه كان هناك سببين رئيسيين لذلك، أولاً، أن أثر المقاييس الثالث في مسودة التفسير ٣د (تمت الصفقات بموجب الترتيب للوقت الذي يتم فيه توفير البند للإستعمال وليس للإستعمال الفعلي للبند) كان أن المشتري سيطلب منه دائماً تحمل بعض مخاطر السعر في ترتيب ما حتى يكون هناك عقد إيجار، وليست الحالة كذلك بموجب الموضوع ٨-٠١. ثانياً، أن المقاييس الثاني في مسودة العرض ٣د ("الترتيب ينقل حقا بإستعمال البند... بحيث أن المشتري قادر على إستثناء الآخرين من استعمال البند") أوحى بأن حق الاستعمال ينقل في ترتيب للإنتاج من الأصل فقط عندما يأخذ المشتري بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد، وبموجب الموضوع ٨-٠١ يتم نقل حق الاستعمال كذلك إذا كان المشتري يسيطر على الأصل المعني أو يقوم بتشغيله بينما يأخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج من الأصل.

٢٠ إستنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تعريف عقد الإيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مشابه لتحريفة في المعيار الأمريكي بيان معايير المحاسبة المالية ١٣ محاسبة عقود الإيجار، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لا يوجد سبب موجب لتقييمات مختلفة إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المعقولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية. إلى جانب ذلك كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعلقة بالنسبة للصعوبات المالية التي أوضحها بعض الجوابين التي ستنشأ في الحالات التي تحتاج فيها الإتفاقية للتقييم مقابل

مجموعتي معيارين متشابهتين ولكن مختلفتين، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها أن تحاول إزالة الاختلافات بين الأسلوب في مسودة التفسير ٣د والموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن أكثر الطرق فاعلية لتحقيق هذا الهدف هي تعديل مقاييسها لتكون أكثر توافقاً مع الأسلوب في الموضوع ٨-٠١.

٢١ استنتاج
قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يجب عليها إلى أقصى حد ممكن تبني الصياغة الفعلية من الموضوع ٨-٠١ مع مراعاة الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي ١٧ وبين معايير المحاسبة المالية ١٣، وتوصلت إلى أن الاختلافات في الصياغة لن تزيد التقارب ومن المحتمل أن تسبب الإرباك، وبناءً على ذلك فإن الفقرات ٩-٧ هي تطبيقاً لموضوع ٨-٠١ باستثناء أن: (أ) للتفسير يستخدم المصطلح "اصل" وليس "ممتلكات أو مصانع أو معدات كما في الموضوع ٨-٠١، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يضفي سلسلة أوسع من عقود الإيجار مما يغطيها بيان معايير المحاسبة المالية ١٣، وأنه لا يوجد سبب لتقييد هذا التفسير ليقصر فقط على بنود الممتلكات أو المصانع أو المعدات.

(ب) تم التعبير عن العبارة "أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج" في الموضوع ٨-٠١ على أنها "أكثر من مقدار غير ملائم من الإنتاج"، ويعود ذلك إلى أن العبارة الأخيرة هي الشكل الأكثر شيوعاً بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولذلك فهي متوافقة مع المعايير الأخرى، على أنه في هذا السياق تقصد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يكون للتعبير "ضئيل" والتعبير "غير ملائم" نفس المعنى.

٢٢ استنتاج
وباستثناء التحديتات الصغيرة على صياغة المقاييس الأول في مسودة التفسير ٣د فإن أثر التقارب بشكل كامل مع المقاييس في الموضوع ٨-٠١ لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هو أن المقياسين الثاني والثالث في مسودة التفسير ٣د تم استبدالهما بمقياس واحد يتطلب أن ينقل الترتيب إلى المشتري الحق في السيطرة على استعمال الأصل المعني.

٢٣ استنتاج
بالرغم من أن المتطلبات لتحديد ما إذا كان ترتيب ما يحتوي على عقد إيجار هي نفسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المعقولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية فإن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تؤكد أن أي عقد إيجار يحسده التفسير يمكن أن يعالج محاسبياً بشكل مختلف بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المعقولة بشكل عام في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب وجود اختلافات بين معايير عقود الإيجار الخاصة بها.

تنفيذ الترتيب يعتمد على استعمال الأصل المحدد (الفقرتان ٧ و ٨)

٢٤ استنتاج
وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأصل المعني بحاجة إلى تحديده في الترتيب حتى يكون هناك عقد إيجار، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا يتبع تعريف عقد الإيجار الذي يشير إلى "الحق في استعمال أصل" (التكبد (مضاف)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الاعتماد على أصل محدد بشكل دقيق هو خاصية تميز عقد الإيجار عن الترتيبات الأخرى التي تنقل أيضاً حقوقاً في استعمال الأصول ولكنها ليست عقود إيجار (على سبيل المثال بعض ترتيبات الخدمة).

٢٥ استنتاج
على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد الأصل في الترتيب ليس بحاجة لأن يكون صريحاً، بل إنه يمكن أن تحدد الحقوق والظروف ضمنياً لأنه لن يكون مجدياً اقتصادياً أو ممكناً عملياً بالنسبة للمزود أن يؤدي التزامه بتوفير استعمال أصول بديلة، والأصل على متى يمكن تحديد الأصل ضمنياً هو عندما يمتلك المزود فقط أصلاً منفصلاً واحداً، والأصل المستخدم لتنفيذ العقد بحاجة لأن يكون في موقع معين أو مختص في احتياجات المشتري، والمزود هو منشاء ذلك غرض خالص تم توكيدها لفرض محدود.

٢٦ استنتاج
أشار بعض المجاوبين لمسودة التفسير ٣د إلى أن أثر المقاييس الأول هو أن محاسبة المشتري يمكن أن تعتمد على كيفية اختيار المزود لتنفيذ الترتيب، وأشاروا إلى أنه قد لا يكون للمشتري سيطرة على ذلك لأن (من ناحية الشكل) المشتري تعهد من أجل الإنتاج. كل بعض المجاوبين كذلك قلقين بسبب عدم

وجود إمكانية المقارنة لأن الترتيبات المماثلة لإنتاج الأصل من الممكن معالجتها محاسبياً بشكل مختلف حسب ما إذا كانت تعتمد على إستعمال أصل محدد.

٢٧ إستنتاج
إستجابة للملاحظة الأولى من هذه الملاحظات أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كيفية اختيار المنشأة للحصول على منتج تحدد عادة المعالجة المحاسبية، على سبيل المثال المنشأة التي تحتاج إلى طاقة قد تختار استئجار مصنع طاقة أو الربط مع الشبكة، وينتج عن الخيارين معالجة محاسبية مختلفة، وبالرغم من أنه في مثال المجاوبين الاختيار هو للمزود (وليس للمشتري) فقد توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأمر الهام هو الوضع النهائي للمنشأة (أي هل هناك عقد إيجار؟) وليس كيف حصلت على ذلك المركز (أي هل اختارت تلك النتيجة أو فرضت عليها).

٢٨ إستنتاج
إستجابة للملاحظة الثانية أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه من المهم اعتبار الأثر المشترك للمقاييس في التفسير وليس إعتبار المقاييس فردياً، وعندما قامت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة النظر في الاقتراحات في مسودة للتفسير ٢٠١٠-٨ ومتطلبات الموضوع ٢٠١٠-٨ توصلت إلى أنه في سياق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية التي لا يتم فيها بشكل علم محاسبة العقود القابلة للتنفيذ يحدد التفسير العقود (أو عنصر فيها) التي تتطلب الاعتراف فيها بالنسبة للمشتري (إذا تم تلبية تعريف عقد الإيجار التمويلي)، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تحديد ومحاسبة عنصر عقد الإيجار يمثل تحسناً في الممارسة المحاسبية الحالية.

الترتيب الذي ينقل حقاً باستعمال الأصل (الفقرة ٩)

٢٩ إستنتاج
بإتباع الموضوع ٢٠١٠-٨ يحدد التفسير أنه يمكن نقل حق الإستعمال إذا تم تلبية مقياس واحد من المقاييس الثلاثة.

٣٠ إستنتاج
يتناول المعيار الأول والثاني قدرة المنشأة على السيطرة الفعلية على استخدام الأصل المعني، إما من خلال العمليات أو الوصول، بينما يحصل على أكثر من مقدار غير مادي من إنتاج الأصل أو السيطرة عليه، فعلى سبيل المثال من الممكن إظهار قدرة المشتري على تشغيل الأصل من خلال قدرته على توظيف أو إنهاء خدمة أو استبدال مشغل الأصل أو قدرته على تحديد سياسات وإجراءات تشغيل هامة في الترتيب (بالمقارنة مع الحق في مراقبة أنشطة المزود) مع عدم تمتع المزود بالقدرة على تغيير هذه السياسات والإجراءات.

٣١ إستنتاج
في مسودة التفسير ٢٠١٠-٨ أوضحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها لا تعتبر قدرة المشتري على التشغيل الفعلي للأصل المعني أنها تحدد ما إذا كان حق الإستخدام قد تم نقله، ولشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن مدراء الأصول "يُشطلون" الأصول، ولكن هذا لا ينقل بالضرورة حق الإستعمال، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أنه بموجب الموضوع ٢٠١٠-٨ بالإضافة إلى الفترة على تشغيل الأصل فإن على المشتري لخذ أكثر من مقدار ضئيل من الإنتاج، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه في مثل هذه الحالات ينقل الترتيب حق الإستعمال.

٣٢ إستنتاج
وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع لجنة العمل للمواضيع الطارئة على أنه تم نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يكون للمشتري فيها القدرة على السيطرة فعلياً على استعمال الأصل المعني من خلال الوصول إليه (بينما يحصل على أكثر من مقدار ضئيل من إنتاج الأصل أو يسيطر عليه)، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الترتيبات سيكون للمشتري القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى المنافع الاقتصادية للأصل المعني.

إستنتاج ٣٣ يتناول المعيار الثالث تحديد ما إذا كان حق الإستعمال قد تم نقله إذا كان المشتري يأخذ كل الإنتاج أو كل الإنتاج بشكل جوهري أو منفعة أخرى للأصل المعني.

إستنتاج ٣٤ كما أثير سابقاً حددت مسودة التفسير ٣٤ بالمثل أنه من الممكن نقل حق الإستعمال في الترتيبات التي يوجد فيها فقط إحتمال بعيد بأن تستطيع أطراف أخرى أخذ أكثر من مقدار غير مادي من إنتاج الأصل، وبين المجولين الذين اختلفوا مع الإقرارات في مسودة التفسير ٣٤ أن هذا المعيار هو الأكثر إثارة للقلق، ولم يوافقوا في بعض الظروف المحددة على أن حق المشتري في الحصول على الإنتاج من أصل من الممكن مساوئته مع حق إستعمال ذلك الأصل، وكان من بين الحجج التي قدمت للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما يلي:

(أ) إن حق الإستعمال يتطلب أن يكون للمشتري القدرة على السيطرة على الطريقة التي يتم بها إستعمال الأصل المعني لثاء فترة الترتيب، على سبيل المثال حق موظفي المشتري في المساعدة أو الإشراف على تشغيل الأصل.

(ب) إلى جانب الحق في الإنتاج يحتاج المشتري أن تكون له السيطرة على وضع تسليم الإنتاج، ويكلمات أخرى هو أيضاً بحاجة للقدرة على تحديد متى يتفق الإنتاج، وخلافاً لذلك هو ببساطة يستهلك إنتاج الأصل المعني ولا يستخدم الأصل في أعماله.

(ج) في معظم ترتيبات التوريد لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى المصنع في حالة نقص المزدود ولكنه يستلم تعويضاً عن الأضرار، وعدم وجود هذا الحق يشير إلى أنه لم يكن هناك عقد إيجار، وإذا احتوى الترتيب على عقد إيجار فإنه سيكون للمشتري القدرة على إستلام الإنتاج من المصنع في ترتيب استبدال المزدود الأصلي بمقدم آخر للخدمة.

(د) تستبعد مسودة التفسير ٣٤ "المخاطر والمكافآت المرتبطة مع ملكية الأصل عند تحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار، وبناءً على ذلك فإن الترتيبات التي يحتفظ فيها المزدود إلى حد كبير بكافة مخاطر ومكافآت التشغيل و ملكية الأصل من الممكن اعتبارها أنها تحتوي على عقود إيجار، غير أنه في هذه الترتيبات قد يكون للتكفلات النقدية للمشتري احتمال أكبر للتغير من مؤشر "صائق" ومن الممكن أن يطلب المزدود مقيلاً أعلى إلى حد كبير من سعر السوق للمؤجر.

إستنتاج ٣٥ لثناء إعادة مناقشات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعلنت اللجنة تأكيد رأيها بأن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل له القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك للمشتري حق الإستعمال لأنه يسيطر على الوصول إلى المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتغالها من الأصل، لذلك لم توافق لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن غياب القدرة على السيطرة فعلياً على الطريقة التي يتم فيها إستعمال الأصل يمنع وجود حق الإستعمال (بالرغم من أنه كما أثير سابقاً قد نكل هذه القدرة على أن حق الإستعمال قد تم نقله).

إستنتاج ٣٦ فيما يتعلق بالنقاط الأخرى أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(أ) أن المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل في الحالات التي يكون فيها مستبعداً أن يكون الآخرين يأخذون مقداراً أكثر من ضئيل من الإنتاج يحدد في الواقع متى يتفق الإنتاج.

(ب) في معظم عقود الإيجار البسيطة فإن أي مستأجر ينهي عقد الإيجار بسبب تخلف المؤجر لن يكون له بعد ذلك إمكانية الوصول إلى الأصل، إلى جانب ذلك في العديد من عقود الإيجار التي تحتوي على كل من حق الإستئصال وعنصر خدمة لا يسري عقد الخدمة ذي العلاقة بشكل مستقل (على سبيل المثال لا يستطيع المستأجر إنهاء عنصر الخدمة لوحدة)، وفي الحقيقة أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن حق المشتري في التعويض عن الأضرار في حالة تخلف المزود يدل على أنه تم في الأصل نقل حق الإستخدام ولن المزود يقوم بتعويض المشتري عن سحب ذلك الحق.

(ج) أن المخطر والمكافآت هي بشكل عام مناسبة لتحديد تصنيف عقد الإيجار وليس ما إذا كان الترتيب هو عقد إيجار، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في العديد من عقود الإيجار التشغيلية البسيطة قصيرة الأجل يحتفظ المؤجر بشكل جوهري بكافة المخطر والمكافآت. وحتى ولو كان من المرغوب فيه تحديد أن مستوى معين من المخطر والمكافآت بحاجة لتحويله حتى يكون هناك عقد إيجار فقط كانت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في شك بأنه يمكن تفعيل هذا المقياس، ويرغب ذلك فإن الترتيب الذي ينقل حق استخدام أصل سينقل أيضا مخطر ومكافآت معينة ملازمة للملكية، وبناءً على ذلك من الممكن أن يدل تحويل مخطر ومكافآت الملكية على أن الترتيب ينقل حق استخدام الأصل، فعلى سبيل المثال إذا نص سعر ترتيب ما على رسم ثابت للطاقة مصمم لإستعادة الإستثمار الرأسمالي للمزود في الأصل المعني فإن السعر قد يكون دليلاً مقنعاً على أنه من المستبعد أن أطرافاً أخرى باستثناء المشتري ستأخذ مقداراً أكثر غير مادي من الإنتاج أو منفعة أخرى سينتجها أو يولدها الأصل وأن المقياس في الفقرة ٩ (ج) قد تمت تلبية.

٣٧ إستنتاج
عند تبني الأسلوب من الموضوع ٨-٠١ حددت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الترتيب لكل الإنتاج أو بشكل جوهري كل الإنتاج من أصل محدد لا ينقل حق استخدام الأصل إذا كان السعر الذي سينفقه المشتري محدداً تعاقباً لوحدة الإنتاج أو مساوٍ لسعر السوق الحالي لوحدة الإنتاج في وقت تسليم الإنتاج، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الحالات يدفع المشتري مقابل المنتج أو الخدمة وليس مقابل حق إستعمال الأصل، وقد اقترحت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مسودة التفسير ٣١ إجراء تمييز معلق بجمع المقياس الثنائي والمقياس الثالث (انظر الفقرة إستنتاج ١٥ (ب) و (ج) أعلاه).

٣٨ إستنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أن تفسيرها قد يؤدي إلى ترتيبات الأخذ -أو- الدفع التي يلتزم فيها المشترون بشراء كل الإنتاج بشكل جوهري من الأصول المعينة التي حددت بأنها تحتوي على عقود إيجار، ويعود ذلك إلى أنه في مثل هذه الترتيبات يقوم المشتري بإجراء الصفقات الوقت الذي يتم فيه توفير الأصل المعني للإستعمال وليس على الإستعمال أو الإنتاج الفعلي (مما ينجم عنه أن سعر الترتيب ليس ثابتاً لوحدة الإنتاج وليس مساوياً لسعر السوق لحالي لوحدة الإنتاج)، وفي العديد من ترتيبات الأخذ -أو- الدفع للمشتري ملازم تعاقباً لأن يدفع للمزود بعض النظر ما إذا كان المشتري يستعمل الأصل المعني أو يحصل على الإنتاج من ذلك الأصل، وبناءً على ذلك تتم الصفقات مقابل حق استخدام ذلك الأصل، وقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الأثر الكلي لترتيب الأخذ -أو- الدفع هذا معلق لأثر عقد الإيجار بالإضافة إلى العقود الخاصة بالخدمات والإمدادات ذات العلاقة (مثل عقود تشغيل الأصل وشراء المحطات).

استنتاج ٣٩ أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار وعقد الإيجار هو عقد إيجار تشغيلي فإن تطبيق التفسير من المحتمل أن يؤدي للاعتراف بنفس الأصول والإلتزامات والمصروفات كما لو أنه لم يتم تحديد عقد إيجار ، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يعترف المزعجون والمستأجرون بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار (إلا إذا كان هناك أساس منهجي آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني للمنفعة المشتقة من الأصل المؤجر)، وهكذا فإن التعديلات على وضع الاعتراف بالدفعات عن عنصر عقد الإيجار قد تكون مطلوبة في بعض الحالات. أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه كثيراً ما ينجم عن التفسير إضغاض لأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ يتطلب أن يفصح المؤجر والمستأجر عن الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية، وأشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالنسبة للمشتري تمثل الترتيبات التي نوقشت في التفسير بشكل نموذجي الإلتزامات المستقبلية الهامة، ومع ذلك فإن هذه الإلتزامات غير مطلوبة بشكل محدد أن يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية من قبل معايير باستثناء معيار المحاسبة الدولي ١٧، وتوصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن إدخال هذه الترتيبات ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧ سيؤدي مستخدمين البيانات المالية بالمعلومات المناسبة المفيدة لتقديم ملاءمة المشتري وسيولته وقدرته على التكيف، وقد أقرت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد تتعلق فقط بعنصر عقد الإيجار في الترتيب، إلا إنها وافقت على أنه سيكون خارج نطاق هذا التفسير تتناول الإفصاح عن العقود القابلة للتبذير بشكل أكثر عمومية.

تقييم أو إعادة تقييم ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار (الفقرتان ١٠ و ١١)

استنتاج ٤٠ في مسودة التفسير ٣٥ أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عقد إيجار يجب أن يتم في بدء الترتيب على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك الوقت، وبما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب إعادة تقييم الترتيب فقط إذا كان هناك تغيير في أحكام الترتيب، وذلك بموجب مسودة التفسير ٣٥ فإن المزدود الذي حصل لاحقاً على أصول إضافية يستطيع بها تنفيذ الترتيب لن يقوم بإعادة تقييم الترتيب.

استنتاج ٤١ اختلف بعض المجاوبين مع هذا الاستنتاج وقدموا الحجة بأن القياس Analogy مع المتطلبات لإعادة تصنيف عقد إيجار في معيار المحاسبة الدولي ١٧ لم يكن مناسباً لأن هدف التفسير هو تحديد ما إذا كان الترتيب هو ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧، وأشاروا إلى أنه حيث أن ذلك يعتمد على عوامل مثل ما إذا كان الترتيب يعتمد على أصل معين فإنه من المنطقي أنه تكون إعادة التقييم مطلوبة إذا تغيرت هذه العوامل.

استنتاج ٤٢ لفتت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهذه الحجة وتوصلت إلى أنها تفوق الإهتمامات التي عبرت عنها مسودة التفسير ٣٥ وأنه يعتبر أمراً مرهقاً أن تطلب أن يبعد المشترون تقييم الترتيبات. أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن فقرتها في مسودة التفسير ٣٥ كان مختلفاً عن الموضوع ٨-١، وإذا أخذنا في الاعتبار أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عدلت أسلوبها ليتواءم مع الموضوع ٨-١ فقد قررت اللجنة أنه يجب أيضاً تحديد نفس المعاملة مثل الموضوع ٨-١ لإعادة التقييم.

استنتاج ٤٣ أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات في الفقرتين ١١، ١٢ تتعلقان فقط بتحديد متى يجب إعادة تقييم الترتيب، وأنها لا تغير متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧، وبذلك إذا طلب إعادة تقييم ترتيب يحتوي على عقد إيجار ووجد أنه لا زال يحتوي على عقد إيجار فإنه يتم إعادة تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي فقط إذا طلبت تلك الفقرة ١٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٧.

فصل الدفعات عن عقد الإيجار عن الدفعات الأخرى (الفقرات ١٢-١٥)

٤٤ استنتاج
اقترحت مسودة التفسير ٣د ويتطلب التفسير أن يتم فصل الدفعات في ترتيب يحتوي على كل من عقد إيجار وعناصر أخرى (على سبيل المثال الخدمات) إلى دفعات لعقد الإيجار ودفعات العناصر الأخرى على أساس قيمها العادلة النسبية، وتوصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن القيمة العادلة هي أكثر تمثيلاً مناسباً وصادقاً للاقتصاديات المعنية للتعلمية.

٤٥ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا المتطلب قد يكون ثراً إلهافاً للمشتريين من المزدوين، وبشكل خاص عندما لا يكون للمشتري إمكانية الوصول إلى معلومات التسمير المزدود، وبداءً على ذلك وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أنه يجب عليها تقديم بعض الإرشادات لمساعدة المشتريين في فصل عقود الإيجار من العناصر الأخرى في الترتيب، وبرغم ذلك أقرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه في حالات نادرة قد يكون من غير العملي بالنسبة للمشتري فصل الدفعات بشكل موثوق به، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه إذا كانت الحالة كذلك وكان عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندئذ ستضمن أن المشتري لن يرسل مبلغاً أكبر من القيمة العادلة للأصل (حيث أن الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٧ تتطلب أن يعترف المستأجر بأصل عقد إيجار تمويلي بمقدار القيمة العادلة للممتلكات الموزعة، أو إذا كانت أقل بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار)، وتبعاً لذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد أنه في هذه الحالات يجب أن يعترف المشتري بالقيمة العادلة للأصل المعني مثل الأصل الموزع، وإذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي وليس من العملي فصل الدفعات بشكل موثوق به فقد وافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتمسوية عملية أن على المشتري الإفصاح عن كافة الدفعات بموجب الترتيب عند الإفصاح عن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار وبيان أن هذه تشمل أيضاً الدفعة عن العناصر الأخرى في الترتيب.

٤٦ استنتاج
أشار بعض المجاليين لمسودة العرض ٣د إلى أنه إذا لم يفصل مشتر في عقد إيجار تشغيلي الدفعات فإن فائدة الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ مستخفض، ووافقت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن الحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار كثيراً ما يستعمله مستخدموا البيانات المالية لتغيير قيمة الأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي، وبناءً على ذلك توصلت إلى أن دفعات عقد الإيجار التي تشمل أيضاً دفعات عن عناصر أخرى يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل.

الانتقال (الفقرة ١٧)

٤٧ استنتاج
اقترحت مسودة التفسير ٣د ويتطلب التفسير التطبيق بأثر رجعي، واقتراح بعض المستجيبين أنه يجب تطبيق التفسير فقط على الترتيبات الجديدة التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، وقد قدمت حجتان رئيسيتان دعماً لهذا الرأي:

(أ) تحقيق التقارب مع الموضوع ٨-٠١ (الذي ينطبق على الترتيبات التي تبدأ أو تم تعديلها بعد بداية فترة تقديم التقارير التالية المنشأة التي تبدأ بعد ٢٨ مايو ٢٠٠٣)؛ و

(ب) تسهيل الانتقال، وبشكل خاص في حالة الترتيبات الأطول التي بدلت قبل بضعة سنوات وحيث قد يكون من الصعب إجراء التقييمات التي تتطلبها مسودة التفسير ٣د بأثر رجعي.

٤٨ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن ملخصات لجنة العمل للمواضيع الطارئة يتم تطبيقها عادة بأثر رجعي، وبالمقارنة مع ذلك يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (بما في ذلك التفسيرات) بأثر رجعي حسب المبدأ المبين في معيار المحاسبة الدولي ٨ "السياسات المحاسبية: التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ولم تستطع لجنة تفسيرات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رؤية لية حجة مجبرة للخروج عن هذا المبدأ. أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أنه ما لم يكن عليها أن تتحدد بالضبط نفس تاريخ التنفيذ مثل الموضوع ٨-١ (والذي كان قبل نشرة مسودة التفسير ٣د) فإنه مع ذلك مستشاً مطابقة للبنود مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل علم في الولايات المتحدة الأمريكية.

٤٩ إستنتاج إلى جانب ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن استمرار بعض الترتيبات لعدة سنوات أكد على الحاجة إلى التطبيق بلأثر رجعي، ويتون التطبيق بلأثر رجعي من الممكن أن المنشأة تقوم بمحاسبة الترتيبات المماثلة بشكل مختلف لعدة سنوات مع ما ينجم عن ذلك من عدم إمكانية المقارنة وما يتبعها من آثار.

٥٠ إستنتاج غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كانت متعاطفة بشأن الصعوبات التي يثيرها التطبيق بلأثر رجعي بشكل كامل، وبشكل خاص إمكانية الرجوع إلى الفترات الماضية ومن المحتمل لعدة سنوات وتحديد ما إذا كانت المقاييس قد تم تليبيتها في ذلك الوقت، وبالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٨ ينص على الإعفاء من التطبيق بلأثر رجعي في الحالات التي تكون فيها هذه المعالجة غير عملية فقد قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها يجب أن توفر إعفاء إبتقالياً للمدين الحاليين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسير نفسه، وتؤكد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن هذا الإعفاء لا يغير متطلبات الإنتقال لمعيار المحاسبة الدولي ١٧، وبناءً على ذلك إذا تحدد أن الترتيب يحتوي على عقد إيجار فلإن على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ منذ بدء الترتيب.

التفسير •

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق

الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي

المحتويات

التفسير • للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي

الفقرات

٣-١	الخلفية
٥-٤	النطاق
٦	المواضيع
١٣-٧	الإجماع
١٤	تاريخ النفاذ
١٥	الانتقال
	ملحق
	التعليق على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأصول المالية: الإعراف والقياس"
	أساس الاستنتاجات

تحتوي الفقرات ١-١٥ والملحق على التفسير • للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعانة والإصلاح البيئي، ويرافق التفسير • للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أسس الإستنتاجات، وتحتوي الفقرات ١، ٨-١٠ من مقدمة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق وصلاحيات للتفسيرات.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "المباني المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "لوائح المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الائتمانات والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" (كما هو معدل في عام ٢٠٠٣)
- التفسير - ١٢ - توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص (كما هو معدل في عام ٢٠٠٤)

الخلفية

١ إن غرض صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي، المشار إليها فيما بعد "صناديق الإزالة" أو "الصناديق" هو فصل الأصول لتمويل بعض أو كافة مصاريف إزالة مصنع (مثل مصنع نووي) أو معدات معينة (مثل السيارات) أو استعادة أرض بها مناجم المشار إليهما معا بـ "الإزالة" decommissioning.

٢ يجوز أن تكون المساهمات في هذه الصناديق لاختيارية أو مطلوبة بموجب الأنظمة أو القوانين، وقد يكون للصناديق أحد الهياكل التالية:

(أ) صناديق ينشئها مساهم واحد لتمويل التزاماته الخاصة بالإزالة، سواء لموقع معين أو لعدد من المواقع الموزعة جغرافياً.

(ب) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل التزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون للمساهمين حق في التعويض reimbursement عن مصاريف الإزالة إلى مدى مساهمتهم بالإضافة إلى أية أرباح فئوية من هذه المساهمات مطروحا منها حصصهم في تكاليف إدارة الصندوق، ومن الممكن أن يكون على المساهمين التزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

(ج) صناديق ينشئها مساهمون متعددون لتمويل التزاماتهم الفردية أو المشتركة الخاصة بالإزالة عندما يكون المستوى المطلوب للمساهمات مبني على النشاط الحالي لمساهم - والمنفعة التي يحصل عليها ذلك للمساهم مبنية على نشاطه السابق، ففي هذه الحالات هناك عدم تلازم محتمل بين مبلغ المساهمات التي يقوم بها مساهم (بناءً على النشاط الحالي) والقيمة القابلة للتحقيق من الصندوق (بناءً على النشاط السابق).

٣ لهذه الصناديق بشكل عام الخصائص التالية:

(أ) يقوم بإدارة الصناديق بشكل منفصل أمناء مستقلون trustees.

(ب) تقوم المنشآت (المساهمون) بعمل مساهمات في الصندوق يتم استثمارها في سلسلة من الأصول التي يمكن أن تشمل كلا من استثمارات في أدوات الملكية وحقوق الملكية وهي متوفرة للمساعدة في دفع

تكاليف الإزالة للمساهمين، ويحدد الأمانة كيفية استثمار المساهمات ضمن التتود التي تحددها الوثائق الحاكمة وأي تشريع أو أنظمة أخرى مطبقة.

(ج) يحتفظ المساهمون بالتزام دفع تكاليف الإزالة، على أن المساهمين يستطيعون الحصول على تعويض لتكاليف الإزالة من الصندوق حتى الحد الأدنى من تكاليف الإزالة التي تم تكبدها وحصة المساهم في أصول الصندوق.

(د) يمكن أن يكون للمساهمين إمكانية وصول مقيدة أو لا تكون لديهم هذه الإمكانية لأي قلض في أصول الصندوق يزيد عن تلك المستخدمة لمعالجة تكاليف الإزالة المؤهلة.

التطبيقات

٤ ينطبق هذا التفسير على المعالجة المحاسبية في البيانات المالية لمساهم أو الخاصة بالحصص الناجمة من صناديق الإزالة التي لها الخاصيتين التاليين:

(أ) تتم إدارة الأصول بشكل منفصل (إما بالإحتفاظ بها في منشأة قانونية منفصلة أو كأصول معزولة ضمن منشأة أخرى)؛ و

(ب) حق المساهم في الوصول إلى الأصول مقيد.

٥ إن الحصة المتبقية في صندوق التي تتعدى حق التعويض، مثل حق تعاقدي في التوزيعات عندما تتم كافة أعمال الإزالة أو عند تصفية الصندوق قد يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق محار المحاسبة الدولي ٣٩ وليس ضمن نطاق هذا التفسير.

المواضيع

٦ فما يلي المواضيع التي يتم تناولها في هذا التفسير:

(أ) كيف يجب على المساهم إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق؟

(ب) عندما يكون على المساهم التزام بعمل مساهمات إضافية، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، كيف يجب أن تكون المعالجة المحاسبية لهذا الالتزام؟

الإجماع

محاسبة حصة في الصندوق

٧ على المساهم الاعتراف بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة كالتزام، والاعتراف بحصته في الصندوق بشكل منفصل، ما لم يكن للمساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يتم الصندوق بالدفع.

٨ على المساهم تحديد ما إذا كانت له سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ والتفسير - ١٢، فإذا كان للمساهم ذلك فإن عليه إجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب هذه المعايير.

٩ إذا لم يكن للمساهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق فإن على المساهم الاعتراف بحق استلام تعويض من الصندوق كتعويض حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وسيتم قياس هذا التعويض بمقدار ما يلي، أيهما أقل:

(أ) مبلغ الالتزام الإزالة المعترف به؛ و

(ب) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين.

يجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة المسجلة لحق استلام تعويضات عدا عن المساهمات في الصندوق والدفعات منه وذلك في الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيه هذه التغيرات.

محاسبة الالتزامات بعمل مساهمات إضافية

١٠ عندما يكون على المساهم الالتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على مبدل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر، أو إذا انخفضت قيمة الأصول الاستثمارية التي يحتفظ بها الصندوق إلى الحد الذي تصبح فيه غير كافية لتلبية الالتزامات للصندوق للتعويض فإن هذا الأمر هو الالتزام محتمل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وعلى المساهم الاعتراف بالالتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سيتم عمل مساهمات إضافية.

الإفصاح

١١ على المساهم الإفصاح عن طبيعة حصته في صندوق ودية قيود على الوصول إلى الأصول في الصندوق.

١٢ عندما يكون على المساهم الالتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة ليست معترف بها كالتزام (انظر الفقرة ١٠) فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٣ عندما يقوم المساهم بإجراء المعالجة المحاسبية لحصته في الصندوق حسب الفقرة ٩ فإن عليه عمل الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨٥ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

تاريخ التفاضل

١٤ على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترة السنوية التي تبدأ في أيار ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، ويشجع التطبيق الأكر، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل أيار ٢٠٠٦ فإن عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الانتقال

١٥ يجب اعتبار التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٨.

ملحق

التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأموال المالية: الإعراف والقياس"

يجب تطبيق التعديل في هذا الملحق للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة أبكر فإنه يجب تطبيق التعديل لتلك الفترة الأبعد.

لقد تم دمج التعديلات الواردة في هذا الملحق عند دمج التفسير الصادرة في عام ٢٠٠٤ في معيار التقرير الدولي^١ الصادرة في أو بعد ١٦ ديسمبر ٢٠٠٤.

أساس الاستنتاجات

إن أساس الاستنتاجات هذا يرافق التفسير ٥ ، ولكنه ليس جزءاً منه.

مقدمة

إستنتاج ١ يلخص أساس الاستنتاجات اعتبارات لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية في الوصول إلى إجماع لها، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً أكبر لبعض العوامل من عوامل أخرى.

الخلفية (الفقرات ١-٣)

إستنتاج ٢ تم إعلام لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية أن عدداً متزايداً من المنشآت التي عليها التزامات إزالة تساهم في صندوق منفصل تم إنشاؤه للمساعدة في تمويل هذه الالتزامات، كما تم إعلام لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية بنشوء أسئلة في الممارسة بشأن المعالجة المحاسبية للحصص في هذه الصناديق، وأن هناك خطر تطور ممارسات متشعبة، وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب عليها توفير الإرشادات للمساعدة في الإجابة على الأسئلة في الفقرة ٦، وبشكل خاص بشأن محاسبة الأصل الخاص بالحق في استلام تعويض من صندوق، وبشأن موضوع ما إذا كان يجب توحيد الصندوق أو احتسابه كحق ملكية توصلت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المتطلبات المعادية لمعيار المحاسبة الدولية ٢٧ " القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة " أو التفسير ١٢ - توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص أو معيار المحاسبة الدولي ٢٨ " المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة " أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ " الحصص في المشاريع المشتركة " تنطبق وأنه لا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية، وقد نشرت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية تفسيرها المقترح في ١٥ يناير ٢٠٠٤ تحت عنوان ٤ صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي.

إستنتاج ٣ تبين الفقرات ٣-١ الطرق التي يمكن بها أن تتخذ المنشآت الإجراءات لتمويل التزاماتها الخاصة بالإزالة، وهذه الطرق التي هي ضمن نطاق التفسير محددة في الفقرات ٤-٦.

النطاق (الفقرتان ٤ و ٥)

إستنتاج ٤ لم يعرف التفسير المقترح ٤ النطاق بشكل دقيق لأن لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية تعتقد أن المجموعة الكبيرة المتنوعة للخطط المستخدمة ستجعل أي تعريف غير مناسب، على أن بعض المجازين للتفسير المقترح ٤ لم يتفكروا مع ذلك وعلقوا بأن عدم وجود أي تعريف جعل من غير الواضح متى يجب تطبيق التفسير، ونتيجة لذلك حددت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية للنطاق بتحديد الملامح التي تجعل ترتيباً صندوق إزالة، كما بينت الأنواع المختلفة من الصناديق واللامح التي قد تكون (أو لا تكون) موجودة.

إستنتاج ٥ نظرت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية فيما إذا يجب عليها إصدار تفسير أوسع يتناول أشكالاً مشابهة للتعويض، أو ما إذا يجب عليها حظر تطبيق التفسير على حالات أخرى على أساس التشابه، وقد رفضت لجنة تفسيرات المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية أي توسيع في النطاق، وقررت بدلاً من ذلك التركيز على الموضوع الذي تم إيجاله لها، كما قررت اللجنة كذلك أنه لا يوجد سبب لحظر تطبيق التفسير على حالات أخرى بسبب التشابه، وهكذا تنطبق هرمية المعايير في الفقرات ٧-١٢ من معيار المحاسبة الدولي ٨ " السياسات المحاسبية، التقديرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مما ينجم عنه محاسبة مماثلة للتعويضات بموجب الترتيبات التي لا تعتبر صناديق إزالة، ولكن لها خصائص مماثلة.

٦. نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الملاحظات من المجاوبين بأن المساهم يمكن أن يكون له حصة في الصندوق تتحدى حقه في التعويض، واستجابة لذلك أنشأت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أيضاً بأن الحصة المتبقية في صندوق مثل حق تعاقدي بالتوزيعات عندما تتم الإزالة يكملها أو عند تصفية الصندوق يمكن أن تكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإقرار والقياس".

أساس للإجماع

محاسبة حصة في صندوق (الفقرات ٧-٩)

٧. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن على المساهم الإقرار بالتزام، إلا إذا كان المساهم غير مسؤول عن دفع تكاليف الإزالة حتى ولو لم يتم الصندوق بالدفع، ويعود ذلك إلى أن المساهم يبقى مسؤولاً عن تكاليف الإزالة. إلى جانب ذلك يبين معيار المحاسبة الدولي ٣٧ "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة ما يلي:

- (أ) عندما تبقى المنشأة مسؤولة عن المصروف يجب الإقرار بمخصص حتى حيث يكون التعويض متوفرًا؛ و
- (ب) إذا كان استلام التعويض مؤكداً بالفعل عندما تتم تسوية الالتزام عندئذ يجب معاملته كأصل منفصل.

٨. عند التوصل إلى أنه على المساهم الإقرار بشكل منفصل بالتزامه الخاص بدفع تكاليف الإزالة وحصلته في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى ما يلي:

(أ) لا يوجد حق مفروض قانونياً لإجراء تقاص بين الحقوق بموجب صندوق الإزالة والالتزامات الإزالة، وكذلك إذا أخذنا في الاعتبار أن الهدف الرئيسي هو التعويض فإن من المحتمل أن التسوية ستكون صافية أو في نفس الوقت، وتبعاً لذلك فإن معاملة هذه الحقوق والالتزامات على أنها معاملة للأصول المالية والالتزامات المالية أن ينجم عنها تقاص لأن مقياس التقاص في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإصاح والعرض" لم تتم تلبيةها.

(ب) إن معاملة التزام الإزالة على أنه مقلل لالتزام مالي أن ينجم عنه عدم اعتراف من خلال التصفية extinguishment، وإذا لم يتحمل الصندوق الالتزام عن الإزالة فإن المقياس في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لعدم الإقرار بالالتزامات المالية من خلال التصفية لم يتم تلبيةها، وفي أحسن الحالات يتصرف الصندوق كمبطل فطري in-substance defeasance لا يؤهل لعدم الإقرار بالالتزام.

(ج) إن يكون من المناسب معاملة صناديق الإزالة على أنها معاملة لصناديق التقاعد التي يتم عرضها مخصوصاً منها الالتزام ذو العلاقة، ويعود ذلك إلى أنه بالمسماح بصافي عرض لخطط التقاعد في معيار المحاسبة الدولي ١٩ "مناقص الموظفين" بينت المنظمة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية أنها تعتقد أن الوضع "مريب بالنسبة لخطط منافع الموظفين، ولم تصد السماح بصافي العرض هذا للالتزامات الأخرى إذا لم تتم تلبية الشروط في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ (معيار المحاسبة الدولي ١٩، أساس الاستنتاجات للفقرة ٦٨ ط).

٩. بالنسبة لمحاسبة حصة المساهم في الصندوق أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن بعض الحصص في الصناديق ستكون ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ أو معيار

المحاسبة الدولي ٢٨ أو معيار المحاسبة الدولي ٣١ أو التفسير ١٢-، وكما تشير في الفقرة ٢١١
توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه في مثل هذه الحالات تنطبق
المتطلبات العادية لهذه المعايير، ولا توجد حاجة لإرشادات تفسيرية.

١٠ استنتاج
asset لحقه في استلام مبالغ من الصندوق.

الحق في استلام تعويض من صندوق والتعديل على نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩

١١ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية الحالية هناك شكلان للتعويض تتم محاسبتهما بشكل مختلف:

(أ) حق تعاقدى لاستلام تعويض على شكل نقد، وهذا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو ضمن نطاق
معيار المحاسبة الدولي ٣٩، ويصنف هذا الأصل المالي على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع
(ما لم تتم محاسبته باستخدام خيار القيمة العادلة) لأنه لا يلبي تعريفات الأصل المالي المحتفظ به
للتجارة أو استثمار محتفظ به حتى الاستحقاق أو فرض أو نعمة مدنية*.

(ب) حق في التعويض عدا عن حق تعاقدى لاستلام نقد، وهذا لا يلبي تعريف الأصل المالي، وهو
ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٢ استنتاج
توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن كلا شكلي التعويض هذين لهما
تأثير متماثلة اقتصاديا، وبناءً على ذلك توفر المحاسبة لكلا الشكلين بنفس الطريقة معلومات مناسبة
وموثوقة لمستخدم البيانات المالية، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
أشارت إلى أن هذا لم يبدوا ممكنا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن بعض هذه
الحقوق هي ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وحقوق أخرى ليست كذلك، وبناءً على ذلك
طلبت من المجلس تعديل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من أجل استثناء الحقوق في التعويض عن
المصروف المطلوب لتسوية:

(أ) مخصص تم الإعراف به حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧؛ و

(ب) التزامات تم الإعراف بها في الأصل كمخصصات حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ولكنها لم
تعد مخصصات لأن توقيتها أو مبلغها لم يعد غير مؤكد، والمثال على هذا الالتزام هو الالتزام
الذي تم الاعتراف به أصلا كمخصص بسبب عدم التأكد بشأن توقيت التدفق النقدي الصادر،
ولكن يصبح فيما بعد نوعا آخر من الالتزام لأن التوقيت الآن مؤكد.

١٣ استنتاج
وافق المجلس على هذا التعديل، وتم إيجاله في ملحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥^٤،
ونتيجة لذلك فإن جميع هذه الحقوق في التعويض هي ضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

١٤ استنتاج
أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة
الدولي ٣٧ تحدد محاسبة حقوق استلام تعويض، وهي تتطلب أن يتم الإعراف بهذا الحق في

* إن الحصة في صندوق إزالة لا تلي تعريف محفظ بها لتجارة لأنها لم يتم امتلاكها أو تكيدها بشكل رئيسي لغرض بيعها أو
إعادة شرفها على المدى القريب، كما لا تلي تعريف الاستثمار المحتفظ به حتى الانسحاق لأنه ليس لها استحقاق ثابت أو
قابل للتحديد. إلى جانب ذلك تستثنى الحصة في صندوق من تعريف القروض والذمم المدينة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩
حيث أنها حصة مملوكة في أصول مشتركة ليست قروضا ولا ذمما مدنية*.

^٤ تم دمج التعديلات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كما تم نشرها في هذا الكتيب.

التعويض بشكل منفصل عندما يكون مؤكدا بالفعل أن التعويض سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية الالتزام. أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذه الفقرة تمنع الاعتراف بأصل يزيد عن الالتزام المعترف به، فطى سبيل المثال لا يتم الاعتراف بالحقوق في استلام تعويض لتلبية إلتزامات الإزالة التي لازال يجب الاعتراف بها كمخصص، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه عندما يكون الحق في التعويض مؤكداً بالفعل أنه سيتم استلامه إذا قام المساهم بتسوية إلتزامه بالإنهاء فإنه يجب قياسه بمقدار مبلغ الالتزام الإزالة المعترف به أو حق التعويض، أيهما أقل.

15 يستتاج ١٥ ناقشت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما إذا كان يجب قياس حق التعويض بمقدار:

(أ) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الاعتبار أي عدم قدرة للوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المستتقة (مع أي التزام للتعويض عن تخلف محتمل للمساهمين الآخرين عن الدفع والذي يعامل بشكل منفصل على أنه إلتزام محتمل)؛ أو

(ب) القيمة العادلة لحق التعويض (والتي تكون عادة أقل من البند (أ) بسبب المخاطر المتتقة بها، مثل إمكانية أن يطلب من المساهم التعويض عن تخلف المساهمين الآخرين عن الدفع).

16 يستتاج ١٦ أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في التعويض يتعلق بالإنهاء الإزالة يتم الاعتراف بمخصص له وقياسه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧. تتطلب الفقرة ٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أن تقلص هذه المخصصات بمقدار "أفضل تقدير للمصروف المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية العمومية"، وقد أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة ١٥أ (أ) - أي حصة المشارك في القيمة العادلة لصافي أصول الصندوق التي تعزى للمساهمين، مع الأخذ في الاعتبار عدم قدرة على الوصول إلى أي فائض في أصول الصندوق عن تكاليف الإزالة المؤهلة - هو أحسن تقدير للمبلغ المتوفر للمساهم لتعويضه عن المصروف الذي تكبدته للدفع عن الإزالة، وهكذا يكون مبلغ الأصل المعترف به متوافقاً مع الالتزام المعترف به.

17 يستتاج ١٧ بالمقارنة مع ذلك أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المبلغ في الفقرة ١٥أ (ب) - أي القيمة العادلة لحق التعويض - ستأخذ في الاعتبار العوامل مثل السيولة التي اعتقدت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها من الصعب قياسها بشكل موثوق به. إلى جانب ذلك سيكون المبلغ أقل من المبلغ في الفقرة ١٥أ (أ) لأنه يعكس احتمال أن يطلب من المساهم عمل مساهمة إضافية محتملة في حالة تخلف المساهمين الآخرين، وقد أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن قرارها بأن الالتزام بعمل مساهمة إضافية محتملة يجب معاملته كإلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (أنظر الفقرات ٢٢-٢٧ يستتاج ٢٥) سينجم عنه عد مزدوج لمخاطرة طلب مساهمة إضافية إذا كان سيتم استخدام القياس في الفقرة ١٥أ (ب).

18 يستتاج ١٨ تبعاً لذلك توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الأسلوب في الفقرة ١٥أ (ب) سيوفر أكثر المعلومات فائدة للمستخدمين.

الحد الأعلى للأصل

19 يستتاج ١٩ يفي العديد من المجاويز لمسودة التفسير د٤ الإهتمام بشأن "الحد الأعلى للأصل" الذي يفرضه المتطلب في الفقرة ٩، وهذا الحد الأعلى للأصل يحدد المبلغ المعترف به كإصل تعويض بمقدار مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به، وقد قدم هؤلاء الحجج بأن الحقوق في الاستفادة من الزيادة في هذا المبلغ

تسبب في نشوء أصل إضافي منفصل عن أصل التعويض، وهذا الأصل الإضافي من الممكن أن ينشأ بعدد من الطرق، على سبيل المثال:

(أ) للمساهم الحق في الاستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق يكون موجودا عندما تكتمل جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق.

(ب) للمساهم الحق في الاستفادة من المساهمات المخفضة في الصندوق أو المنافع التي تزيد من الصندوق (على سبيل المثال بإضافة مواقع جديدة إلى الصندوق بدون مساهمات إضافية) في المستقبل.

(ج) يتوقع المساهم الحصول على منفعة من المساهمات السابقة في المستقبل، بناءً على المستوى الحالي والمرسوم للتدخل على أنه نظرا لأن المساهمات تتم قبل تكبد الالتزام الإزالة فليس معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يمنع الاعتراف بأصل يزيد عن الالتزام.

إستنتاج ٢٠

توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن الحق في الاستفادة من إعادة دفع أي فائض في الصندوق الموجود عندما يتم إكمال جميع الإزالة أو عند تصفية الصندوق من الممكن أن يكون أداة حقوق ملكية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وفي هذه الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، على أن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وافقت على أنه يجب عدم الاعتراف بأصل للحقوق الأخرى في استلام تعويض من الصندوق، وبإلزام من أن لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعلّقت مع الاهتمامات التي أبداه المشاركون بأنه قد يحتمل وجود ظروف يبدو فيها أن من المناسب الاعتراف بأصل يزيد عن حق التعويض فقد توصلت إلى أن ذلك أن يكون متوافقا مع الفقرة ٥٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (التي تتطلب بأن "المبلغ المعترف به للتعويض يجب أن لا يزيد عن مبلغ المخصص") للاعتراف بهذا الأصل. أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن الظروف التي يوجد فيها هذا الأصل الإضافي من المحتمل أن تكون محدودة، وتطبق فقط عندما يكون المساهم بإمكانية وصول مقيدة لفائض في أصول الصندوق لا تسيطره السيطرة المشتركة أو تأثير هام على الصندوق، وتتوقع لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن معظم هذه الأصول لا تلبى مقاييس الاعتراف في الإطار لأنها غير مؤكدة إلى حد كبير ولا يمكن قياسها بشكل موثوق.

إستنتاج ٢١

نظرت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك في الحجج بأنه يجب أن لا يكون هناك فرق بين معاملة فائض عندما يعتبر الصندوق أنه شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة وعندما لا يعتبر كذلك، على أن اللجنة أشارت إلى أنه بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تؤثر القيود على الأصول في الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة على الاعتراف بهذه الأصول، وبذلك توصلت إلى أن الفرق في المعاملة بين الصناديق التي تعتبر أنها شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو شركات زميلة وتلك التي تعتبر حق تعويض هو أمر أساسي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصلت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا مناسب لأنه في الحالة السابقة يمارس المشاركون درجة من السيطرة ليست متوفرة في الحالة الأخيرة.

الالتزامات بعمل مساهمات إضافية (الفقرة ١٠)

إستنتاج ٢٢

في بعض الحالات على المساهم الالتزام بعمل مساهمات إضافية محتملة، على سبيل المثال في حالة إفلاس مساهم آخر.

إستنتاج ٢٣

أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه "بالإضمار" إلى الصندوق من الممكن أن يتولى مساهم مركز ضمن مساهمات المساهمين الآخرين، وبذلك يصبح مسؤولا فرديا وجماعيا عن الالتزامات المساهمين الآخرين، وهذا الالتزام هو الالتزام الحالي للمساهم، إلا أن التناقض الصادر للموارد المرتبط به قد لا يكون محتملا. أشارت لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية إلى توافر مع المثال في الفقرة ٢٩ من معيار المحاسبة الدولي ٣٧ التي تبين أنه "حيث تكون المنشأة مسؤولة جماعيا وفرديا عن الالتزام يتم معاملة ذلك الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن تلبية الأطراف الأخرى على أنه الالتزام محتمل"، وتبعاً لذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يتم اعتراف المساهم بالالتزام فقط إذا كان من المحتمل أنه سوسل مساهمات إضافية، وأشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن هذا الالتزام المحتمل قد ينشأ عندما يتم محاسبة حصة المساهم في الصندوق على أنها حق تعويض وكما هو الحال حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣١ وللتفسير - ١٢.

٢٤ إستنتاج إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن الالتزام بتعويض العجز المحتمل للمساهمين الآخرين هو أداة مالية (أي ضمان مالي) كما هو تم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، وبذلك تجب محاسبته حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، وأساس وجهة النظر هذه هي أن على المساهم الالتزام بتسليم نقد للصندوق، وللصندوق الحق في استلام نقد من المساهم إذا نشأ عجز في المساهمات، غير أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى ما يلي:

(أ) إن الالتزام التعاقدي بتعويض عجز لمساهمين الآخرين هو ضمان مالي، وعقود الضمان المالي التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يستطع المدين القيام بالدفع عند الإستحقاق مستثاء من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ب) عندما يكون الالتزام تعاقبياً ولكنه ينشأ نتيجة لأزمة فانه ليس إلتزاماً مالياً كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي ٣٢، كما أنه ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢٥ إستنتاج بناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب معاملة الالتزام بإجراء مساهمات إضافية في حالة ظروف معينة على أنه إلتزام محتمل حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

الإفصاح (الفقرات ١١-١٣)

٢٦ إستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن المساهم قد لا يكون قادراً على الوصول إلى أصول الصندوق (بما في ذلك النقد أو معدلات النقد) لمدة سنوات (على سبيل المثال إلى أن يقوم بالإزالة) وقد لا يستطيع ذلك أبداً، وبناء عليه توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب الإفصاح عن طبيعة حصة المساهم والتقدير على إمكانية الوصول. توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كذلك إلى أن هذا الإفصاح مناسِب بنفس المقدار عندما يتم محاسبة حصة مساهم في صندوق بأسلوب التوحيد consolidation أو للتوحيد النسبي proportional consolidation أو استخدام أسلوب حقوق الملكية لأن قدرة المساهم على الوصول إلى الأصول ذات العلاقة قد تكن مقيدة بالمثل.

تاريخ التنفيذ والإنتقال (الفقرتان ١٥ و ١٤)

٢٧ إستنتاج اقترحت مسودة التفسير د ٤ أنه يجب أن يكون التفسير نافذ المفعول للفرات السنوية التي تبدأ في تاريخ بعد ثلاثة أشهر من إنجاز التفسير، وقد نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في رأي بعض المجاوبين بأنه يجب تطبيق التفسير من ١ يناير ٢٠٠٥ (تاريخ ليكر) على أساس أن هذا التاريخ هو الذي سستبني، ابتداءً منه، الحيد من المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبذلك فإن تبني هذا التفسير في ذلك الوقت يحسن من إمكانية المقارنة بين الفترات، على أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أشارت إلى أن ممارستها العلة هي السماح على

الأكل بثلاثة شهور بين إنجاز تفسير وتطبيقه، وذلك لإتاحة المجال أمام المنشآت للحصول على التفسير وتنفيذ لية تغييرات ضرورية في الأنظمة، إلى جانب ذلك نظرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اهتمام المجلس بأن التعديل على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الصادر كجزء من التفسير سيغير "البرنامج الثابت" للمعايير التي هي سارية المفعول للمنشآت التي ستطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في عام ٢٠٠٥، وبناءً على ذلك قررت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تطلب وجوب تطبيق التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك، مع تشجيع التطبيق المبكر.

٢٨ إستنتاج أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنه لا يتوقع أن يشكل تنفيذ للتفسير مشكلة، وبناءً على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٨، ولم يختلف المجابون على مسودة التفسير ٤٤ مع هذا الإستنتاج.

التفسير - ٧

ادخال عملة اليورو

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناتجة من المعايير الجديدة لور المعطلة الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.

التفسير -٧ إدخال عملة اليورو (٧-SIC) مبين في الفقرات ٣ و ٤. إن التفسير -٧ مصاحب لأساس الإنتاج.
نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٠* الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ٢١- أثر التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

- ١ ابتداء من ١ يناير ١٩٩٩، وهو البداية الفعلية للاتحاد الاقتصادي والنقدي، مستصبح اليورو عملة مستقلة بذاتها، وستحدد أسعار التحويل بين اليورو والعملات الوطنية للمشاركة بشكل غير قابل للنقض. أي تلغى فروقات الصرف اللاحقة المتعلقة بهذه العملات ابتداء من هذا التاريخ مع استمرار ذلك.
- ٢ المسألة الخلافية هي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١ على الانتقال من العملات الوطنية للدول الأعضاء المشاركة في الاتحاد الأوروبي إلى اليورو (الانتقال).

الإجماع

- ٣ يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢١ فيما يتعلق بترجمة عمليات العملات الأجنبية والبيانات المالية للعمليات الأجنبية بشكل صارم على الانتقال. وينطبق نفس الأساس المنطقي على تحديد أسعار الصرف عندما تنضم الدول إلى الاتحاد الاقتصادي والنقدي في مراحل لاحقة.
- ٤ يعني هذا بشكل خاص، ما يلي:

- (أ) يجب أن تستمر ترجمة الأصول والالتزامات النقدية بالعملة الأجنبية الناجمة من العمليات إلى عملة التقارير بسمر الإغلاق. ويجب الاعتراف بأية فروقات ناجمة في الصرف على أنها دخل أو مصروف فوراً، فيما عدا أنه يجب أن يستمر المشروع في تطبيق سياسته المحاسبية الحالية على مكاسب وخسائر الصرف المتعلقة بصفود الصرف الأجنبي المستخدمة لتخفيض مخاطر الصرف في العمليات أو الالتزامات المستقبلية (تحولات توقعية)؛
- (ب) يجب أن تستمر فروقات الصرف المتراكمة المتعلقة بترجمة البيانات المالية للوحدات الأجنبية مصنفة على أنها حقوق ملكية، ويجب الاعتراف بها على أنها دخل أو مصروف فقط عند التصرف في صافي الاستثمار في المنشأة الأجنبية؛ و
- (ج) يجب عدم إخلال فروقات الصرف الناتجة من ترجمة الالتزامات التي هي بالعملات المشاركة في المبلغ المسجل للأصول ذات العلاقة.

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة يعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

- ٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٢٢ (أ) التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية (كما هي معروفة في معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٨ أ) باستخدام سعر الإقفال في تاريخ كل ميزانية عمومية، وحسب معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٢٨ ٢٥ يجب بشكل عام الاعتراف بفروقات الصرف الناتجة من ترجمة البنود النقدية على أنها دخل أو مصروفات في الفترة التي تنشأ فيها، وللبداية الفعلية للاتحاد الاقتصادي والنقدي بعد تاريخ الميزانية العمومية لا تغير من تطبيق هذه المتطلبات في تاريخ الميزانية العمومية، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠ الفقرة ١٠ ١٠ ليس من المهم ما إذا كان سعر الإقفال يمكن أن يتقلب أم لا بعد تاريخ الميزانية العمومية.

* معيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل عام ١٩٩٩) - الفقرة ٢ - تتضمن نص المتطلبات -

٦ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٥١٤ أن المعيار لا يقتل على تطبيق على محاسبة التحوط فيما حد-الطروف-محددة، وعلى ذلك لا يتناول هذا التفسير كيف يجب محاسبة تحوطات العملة الأجنبية، ويسمح معيار المحاسبة الدولي ٨ - الفقرة ٤٤ بهذا التغيير في السياسة المحاسبية فقط إذا كان سينجم عن التغيير عرض الفضل للأحدث أو العكس، والبدء الفعل للإتحاد الإقتصادي والنقدي بعد ذاته لا يبرر تغييرا في السياسة المحاسبية الموضوعة المتعلقة بالتحوطات التوقعية السياسات المتوقعة لأن الانتقال لا يؤثر على الأسس الإقتصادية المنطقي لهذه التحوطات. وعلى ذلك، يجب أن لا يشير الانتقال لسياسة المحاسبة حيث أن المكسب والخسائر من الأدوات المالية المستخدمة كتحوطات توقعية عمليات متوقعة موجلة-حاليا يتم الإفصاح بها مبدئيا في حقوق الملكية وتقرن بالذخول أو المصروف المتعلق بذلك في فترة مستقبلية.

٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٤٨ ٣٧- أن يتم الاعتراف بالمبلغ المتركم لفروقات الصرف المتعلقة بترجمة البيانات المالية لمنشأة لعمليات أجنبية التي اجلت في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرات ١٤-١٥-١٦-١٧-١٨-١٩-٢٠ (ج) أو ٣٧ (ج) على أنه دخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من التصرف في الوحدة العملات الأجنبية. وحقيقة أن المبلغ التراكمي لفروقات الصرف سيتم تحديده في الإتحاد الإقتصادي والنقدي لا يبرر الاعتراف الفوري به كدخل أو مصروفات حيث تمنع بوضوح صياغة معيار المحاسبة الدولي ٢١ الفقرة ٤٨ ٣٧ والأسس المنطقي له هذه المعاملة.

٨ بموجب المعاملة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي ٢١ - الفقرة ٢١ يتم ائصال فروقات الصرف الناتجة من التخفيضات الشديدة للملكية في المبلغ المرسل للأصول ذات العلاقة في ظروف معينة ومحدودة، وهذه الظروف لا تنطبق على العملات المشاركة في الانتقال حيث أن بحث التخفيض الشديد لا يتناسب مع الإحتراق المطلوب للملكية المشاركة.

تاريخ الإجماع

أكتوبر ١٩٩٧

تاريخ التنفيذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ يونيو ١٩٩٨، وتجب محاسبة التخفيضات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

* أصبحت محاسبة التحوطات الآن مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". وحيث أنه تم إصدار التفسير رقم ٧ قبل معيار المحاسبة الدولي ٣٩، فإن النسخة السابقة من هذا التفسير يمكن أن تشير فقط إلى السياسات المحاسبية للمنشأة حول هذا الموضوع.

التفسير - ١٠

المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة
مع الأنشطة التشغيلية

التفسير - ١٠- المساعدة الحكومية- عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية (SIC-١٠) مبين في الفقرات ٣. إن للتفسير - ١٠- مصاحب لأسس الإنتاج، نطاق ومطابقة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ٢٠ " محاسبة المنح الحكومية والإصاحاب عن المساعدة الحكومية "

المسألة الخلفية

١ في بعض البلدان قد تهدف المساعدة الحكومية للمشاريع إلى تشجيع أو دعم أنشطة العمل على المدى الطويل أما في مناطق معينة أو قطاعات صناعية. وقد تكون الشروط الخاصة باستلام هذه المساعدة غير متعلقة بالتحديد بالأنشطة التشغيلية للمشروع. ومن الأمثلة على هذه المساعدة تحويل الحكومات للموارد إلى المشاريع:

(أ) التي تعمل في صناعات محددة؛

(ب) التي تستمر في العمل في صناعات تمت خصصتها مؤخرًا ؛ أو

(ج) التي تبدأ أو تستمر في القيام بعملها في مناطق غير متطورة.

٢ الموضوع هو ما إذا كانت هذه المساعدة الحكومية "منحة حكومية" ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وعلى ذلك، ما إذا كان يجب محاسبتها حسب هذا المعيار.

الإجماع

٣ تُلبي المساعدة الحكومية للمشاريع تعريف المنح الحكومية في معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وحتى وإن لم توجد شروط متعلقة بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية عدا عن مطلب التشغيل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة، وعلى ذلك يجب عدم تسجيل هذه المنح مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الاستنتاجات

٤ يعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣- المنح الحكومية أنها مساعدة من الحكومة على شكل تحويلات للموارد إلى المشروع مقابل الإمتثال المسبق أو المستقبلي لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمشروع، والمتطلب العلم للعمل في مناطق أو قطاعات صناعية معينة من أجل تحقيق الشروط اللازمة للمساعدة الحكومية يشكل هذا الشرط حسب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقرة ٣، وعلى ذلك تقع هذه المساعدة ضمن تعريف المنح الحكومية، وتتطلب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٠، وبشكل خاص الفقرات ١٢ و ٢٠، التي تتناول نوقيت الإعتراف كدخل.

تاريخ الإجماع

يناير ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول في ١ أغسطس ١٩٩٨. وتجب محاسبة التغييرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير - ١٢

توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض للخاص

ملاحظة: تحتوي هذه النسخة على التنقيحات الناتجة من تعديل التفسير-١٢ من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر في ١١ نوفمبر ٢٠٠٤. تظهر الإضافة الجديدة في الفقرة ٦ تحتها خط لما النص القديم فيظهر من خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١٥-١٥هـ في أساس الاستنتاج.

التفسير ٧٠٠ توحيد البيانات المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص (SIC-١٢) مبين في الفقرات ٨-١٠. إن
 للتفسير ١٢ مصاحب لأسس الإنتاج وملحق للتطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وسلطة للتفسيرات
 مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المعتمدة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ٨ "المباني المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"
- معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"
- معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

المسألة الخلافية

١ يمكن تكوين مشروع لتحقيق هدف ضيق ومحدد بشكل جيد (مثل ذلك تنفيذ عقد إيجار وأنشطة تطوير أو توريق مالي securitization لأصول مالية). وهذا المشروع ذي الغرض الخاص قد تأخذ شكل شركة أموال أو لمانة (ترست) أو شركة تضامن أو مشروع غير مساهم. وكثيراً ما يتم تكوين المشاريع ذي الغرض الخاص مع ترتيبات قانونية تفرض بتودا صارمة وأحياناً دائمة على صلاحيات اتخاذ القرارات لمجسليها للحاكم أو وصيها أو إدارتها فيما يتعلق بعمليات المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً ما تحدد هذه الأحكام أن الميسلة التي ترشد الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص لا يمكن تعديلها، من المحتمل فيما عدا من قبل منشئها أو كفيلها (أي يعملان بما يسمى "التسيير الذاتي").

٢ كثيراً ما يقوم الكفيل (أو المشروع الذي أسس للمشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بتحويل أصول إلى المشروع ذي الغرض الخاص، ويحصل على حق استخدام الأصول التي تحتفظ بها المشروع ذي الغرض الخاص أو يقوم بإداء خدمات للمشروع ذي الغرض الخاص، بينما قد تقوم الأطراف الأخرى ("مزودو رأس المال") بتقديم التمويل إلى المشروع ذي الغرض الخاص. والمشروع الذي تدخل في عمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص (كثيراً ما تكون المنشئ أو الكفيل) قد يسيطر بالفعل على المشروع ذي الغرض الخاص.

٣ قد تأخذ حصة نافعة في المشروع ذي الغرض الخاص على سبيل المثال شكل أداة دين أو أداة حقوق ملكية أو حق مشاركة أو حصة متبقية أو عقد إيجار. وقد توفر بعض الحصص المفيدة ببساطة لحاملها سعر عائد ثابت أو مبدئي، بينما تعطي حصص أخرى لحاملها حقوقاً أو إمكانية الوصول إلى منافع اقتصادية مستقبلية لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص. وفي معظم الحالات يحتفظ المنشئ أو الكفيل (المشروع الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عنها) بحصة نافعة كبيرة في أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص حتى وإن كانت تمتلك قليلاً أو لا شيء من حقوق الملكية للوحدة ذات الغرض الخاص.

٤ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، توحيد المنشآت التي يسيطر عليها المشروع المقدم للتقارير. على أن، للمعيار لا يقدم إرشادات صريحة بشأن توحيد المشاريع ذات الأغراض الخاص.

٥ إن المسألة هي تحت أية ظروف يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

٦ لا ينطبق هذا التفسير على خطط المنافع لما بعد التوظيف أو خطط تعويض-حقوق الملكية خطط منافع الموظفين طويلة الأجل المطبق في المعيار ١٩.

٧ قد يحقق تحويل أصول من المشروع إلى المشروع ذي الغرض الخاص الشروط اللازمة لاعتباره بيعاً من قبل ذلك المشروع، وحتى ولو لم يحقق التحويل الشروط اللازمة لاعتباره بيعاً فقد تعني أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٧ وهذا التفسير أنه يجب على المشروع توحيد المشروع ذي الغرض الخاص. ولا يتناول هذا التفسير الظروف التي يجب أن تنطبق فيها معاملة البيع بالنسبة للمشروع أو استبعاد نتائج هذا البيع على التوحيد.

الإجماع

٨ يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص عندما يدل موضوع العلاقة بين المشروع والمشروع ذي الغرض الخاص على أن المشروع ذي الغرض الخاص هو تحت سيطرة ذلك المشروع.

٩ ضمن سياق المشروع ذي الغرض الخاص قد تنشأ السيطرة من خلال التحديد المسبق لأنشطة للمشروع ذي الغرض الخاص (العمل بالتسيير الذاتي)، ويشير معيار المحاسبة الدولي ٢٧ - الفقرة ١٢ إلى عدة ظروف تنتج عنها السيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع نصف صلاحية التصويت أو أقل من ذلك لمشروع آخر. وبشكل مشابه، قد توجد سيطرة حتى في الحالات التي يملك فيها المشروع أقليل من حقوق الملكية في المشروع ذي الغرض الخاص أو لا شيء منها. ويتطلب تطبيق مفهوم السيطرة في كل حالة الحكم الشخصي في سياق كافة العوامل ذات الصلة.

١٠ بالإضافة إلى الحالات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ - الفقرة ١٢ قد تدل الظروف التالية على سبيل المثال، على وجود علاقة يسيطر من خلالها المشروع على المشروع ذي الغرض الخاص، وتبعاً لذلك يجب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص (تتوفر إرشادات إضافية في الملحق لهذا التفسير):

(أ) من الناحية الفعلية، يتم إجراء أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص نيابة عن المشروع حسب احتياجات عملها المحددة بحيث يحصل المشروع على المنافع من تشغيل المشروع ذي الغرض الخاص؛

(ب) من الناحية الفعلية، المشروع له صلاحيات اتخاذ القرارات للحصول على الغالبية العظمى من منافع أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص، أو بوضع آلية تسيير ذاتي يكون المشروع قد فرض صلاحيات اتخاذ القرارات هذه؛

(ج) من الناحية الفعلية، المشروع له حقوق الحصول على الغالبية العظمى لمنافع الوحدة ذات الغرض الخاص، ولذلك قد تتعرض للخطر الملازمة لأنشطة الوحدة ذات الغرض الخاص؛ أو

(د) من الناحية الفعلية، يحتفظ المشروع بغالبية المخاطر المتبقية أو الخاصة بالملكية المتعلقة بالوحدة ذات الغرض الخاص أو بأصولها من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

١١ تم إغنائها

أساس الاستنتاجات

/ إن النص الأصلي موضع إشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط. كما تم إضافة الفقرات من ١١٥-١١٥-١١٥ إلى هذا التفسير من قبل لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٢ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ١٢ - ١٢ أن "المشروع الأم الذي يسيطر بيانات مالية موحدة يجب أن تشمل جميعاً -تحت جميع الشركات التابعة والمنشأة الأم"، ويعرف معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فقرة ٤ - المشروع الأم أنه "المشروع الذي يسيطر عليه مشروع آخر"، ويعرف الشركة التابعة أنها "المشروع الذي يتضمن المنشآت المحدودة ومنشآت التضامن، التي يسيطر عليه مشروع آخر (يعرف بالمشروع الأم) ويسيطر من خلال أن له "صلاحية حكم السياسات المالية والتشغيلية لمشروع من أجل الحصول على منافع من أنشطتها"، وتتطلب الفقرة ٣٥ من الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ٨ الفقرة ١٠ (ب) (٢) - فقرة ٢٠ (ب) (٢) (المعدل عام ١٩٩٧) أن تتم محاسبة العمليات والأحداث الأخرى حسب موضوع عملها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.

١٣ تتطلب السيطرة على مشروع آخر وجود القدرة على إدارة أو السيطرة على اتخاذ القرارات فيها بغض النظر عما إذا كانت تتم ممارسة هذه الصلاحيات بالفعل، على أنه بموجب التعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ - ٤ لا تكفي القدرة على حكم اتخاذ القرارات لوحدها لتحقيق السيطرة. ويجب أن يراقق القدرة على حكم اتخاذ القرارات هدف الحصول على المنافع من أنشطة المشروع.

١٤ في كثير من الأحيان تعمل الوحدات ذات الغرض الخاص بطريقة محددة مسلفاً بحيث لا يوجد لأي مشروع السلطة الصريحة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة المستمرة للمشروع ذي الغرض الخاص بعد تكوينها (أي أنها تعمل بموجب تسيير ذاتي). وبالمثل كافة الحقوق، والالتزامات، ونو لمي الأنشطة التي يمكن السيطرة عليها يتم تعريفها وتحديدها مسبقاً من خلال الأحكام التعاقدية المحددة أو المجدولة عند البداية، ففي هذه الظروف قد توجد السيطرة للجهة الكفيلة أو لآخرين مع حصة نافذة بالرغم من أنه قد يكون من الصعب تقييمها بشكل خاص لأن كافة الأنشطة محددة بالفعل مسبقاً على أن التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من قبل الجهة التي أجرت التحديد المسبق لمنفعتها الخاصة عند تكوين المشروع ذي الغرض الخاص ويتم الإبقاء عليها.

١٥ يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٧ - ٤ (ب) أنه يجب استثناء شركة تابعة من التوحيد عندما تعمل تحت قيود حاسمة على المدى الطويل تنصف إلى حد كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المشروع الأم، وكثيراً ما يكون التحديد المسبق لأنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من قبل المشروع (التكفل أو طرف آخر له حصة نافذة) نظراً للسيطرة على الأنشطة المستمرة كما حددها ذلك المروج ولا يمثل نوع القيود المشار إليها في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ - ٤ (ب).

١٦ في عام ٢٠٠٤ عدلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نطاق التفسير - ١٢، وهذا التعديل نافذ المفعول للقرارات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، إلا إذا طبقت المنشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ لفترة أبكر، وفي هذه الحالة يكون التعديل ساري المفعول لتلك الفترة الأبكر، وقبل هذا التعديل استثنى التفسير - ١٢ من نطاقه خطط تعويض حقوق الملكية وخطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة، وتلخص الفقرات ١٥-ب-١٥ اعتبارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التوصل إلى اجتماع لها لتعديل نطاق التفسير - ١٢، وقد أعطى الأفراد الأعضاء في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزناً كبير لبعض العوامل من عوامل أخرى.

١٥ب طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبار ما إذا كان الاستثناء من النطاق في التفسير - ١٢ لخطط تعويض حقوق الملكية يجب إلغاؤه عندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول، وقد تم استثناء خطط تعويض حقوق الملكية من نطاق التفسير - ١٢ لأنها كانت ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٩ ولم يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية، على أنه عندما أصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نافذ المفعول فإن معيار المحاسبة الدولي ١٩ لم يعد ينطبق على خطط تعويض حقوق الملكية، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع تعويض حقوق الملكية.

١٥ج كذلك عدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ معيار المحاسبة الدولي ٢٢ لبيان أن الفقرتين ٢٣ و ٢٤ اللتين تتعلقان بمعاملة أسهم الخزينة يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتركة أو المبيعة أو لصاندة أو المغاغة فيما يتعلق بخيار الأسهم للموظفين وكافة الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، على أنه في بعض الحالات من الممكن حمل هذه الأسهم من قبل صندوق تتمتع منافع موظفين employee benefit trust (أو منشأة مشابهة) تأسسها المنشأة لأغراض ترتيباتها الخاصة بالدفع على أساس الأسهم، إن إلغاء الاستثناء من النطاق في التفسير - ١٢ يتطلب من المنشأة التي تسيطر على صندوق

الائتمان هذا دمج الائتمان، وبإجراء ذلك تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على سهم الخزينة التي يحملها صندوق الائتمان.

١٥. قررت لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التأكيد من التماسك ما بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢، ونطلق التفسير-١٢ يجب تعديله بواسطة إزالة إستثناء خطط تعويض حقوق الملكية.

١٥. في نفس الوقت ناقضت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاستثناء من النطاق في التفسير -١٢ لخطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة، وقد أشارت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه بالرغم من أن التفسير-١٢ لم يستثنى خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى من نطاقه فإنه برغم ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٩ أن تعالج هذه الخطط محاسبياً بأسلوب مشابه لمحاسبة خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة وبناء على ذلك توصلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أنه لضمان الاتساق مع معيار المحاسبة الدولي ١٩ يجب أن ينطبق الاستثناء من النطاق كذلك خطط منافع الموظفين طويلة الأجل.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول للفترة المالية السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التفسيرات في الميادلات المحاسبية حسب المتطلبات الإنتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

على المنشأة تطبيق التعديلات الحاصلة في الفترة ٦ للفترة المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد هذا التاريخ. إذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لفرات لكر يجب عليها تطبيق هذه التعديلات على تلك الفترة.

ملحق للتفسير - ١٢

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير - ١٢.

مؤشرات السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص

يقصد بالأمثلة في الفقرة ١٠ من هذا التفسير بيان أنواع الظروف التي يجب أخذها في الاعتبار عند تقييم ترتيب معين في ضوء مبدأ الموضوع فوق الشكل، ولا يقصد بالإرشادات المقدمة في التفسير وفي هذا الملحق أن تستخدم كقائمة فحص شاملة للشروط التي يجب تليينها تراكباً من أجل طلب توحيد المشروع ذي الغرض الخاص.

(أ) الأنشطة

يتم القيام بالأنشطة للمشروع ذي الغرض الخاص، في جوهرها نيابة عن المشروع المقدم للتقارير، الذي أوجد المشروع ذي الغرض الخاص بشكل مباشر أو غير مباشر حسب احتياجات عملها المحددة.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- بعمل المشروع ذي الغرض الخاص بشكل رئيسي لتوفير مصدر رأسمال طويل الأجل لمشروع أو تمويل لدعم العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية؛ أو
- يقوم المشروع ذي الغرض الخاص، بتوفير إمداد من البضائع أو الخدمات التي تتفق مع العمليات المستمرة الرئيسية أو المركزية للمشروع، والتي بدون وجود المشروع ذي الغرض الخاص كان سيتم تقديمها من قبل المشروع نفسه.

إن الاعتماد الاقتصادي لمشروع على المشروع المقدم للتقارير (مثل علاقات الموردين مع عميل مهم) لا يؤدي بحد ذاته إلى السيطرة.

(ب) اتخاذ القرارات

تملك المشروع المقدم للتقارير، من الناحية الجوهرية، صلاحيات اتخاذ القرارات للسيطرة أو الحصول على السيطرة على المشروع ذي الغرض الخاص أو أصولها، بما في ذلك صلاحيات اتخاذ قرارات معينة تبرز إلى الوجود بعد تكوين المشروع ذي الغرض الخاص. وصلاحيات اتخاذ القرارات هذه قد تكون تم تفويضها بكافة آلية تسيير ذاتي.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- صلاحيات حل المشروع ذي الغرض الخاص من جانب واحد؛
- صلاحيات تغيير ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية؛ أو
- صلاحيات نقض تغييرات مقترحة في ميثاق المشروع ذي الغرض الخاص أو لوائحه الداخلية.

(ج) المنافع

المشروع المقدم للتقارير له من الناحية الجوهرية حقوق الحصول على غالبية المنافع من أنشطة المشروع ذي الغرض الخاص من خلال تشريع أو عقد أو اتفاقية أو سند تئمان (trust deed) أو أي خطة أخرى أو ترتيب أو وسيلة. وهذه الحقوق في منافع المشروع ذي الغرض الخاص قد تكون مؤشرات على السيطرة عندما تكون محددة لصالح المشروع المرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص ويكون المشروع ذي الغرض الخاص يحصل فيه على هذه المنافع من الأداء المالي للمشروع ذي الغرض الخاص.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- حقوق في غالبية أية منافع اقتصادية يوزعها المشروع على شكل صافي تدفقات نقدية مستقبلية أو صافي أصول أو منافع اقتصادية أخرى؛ أو
- حقوق في غالبية الحصص المتبقية في التوزيعات المتبقية المجدولة أو في تصفية المشروع ذي الغرض الخاص.

(د) المخاطر

من الممكن الحصول على مؤشر على السيطرة بتقييم مخاطر كل طرف مرتبط بعمليات مع المشروع ذي الغرض الخاص. وكثيراً ما يضمن المشروع المقدم للتقارير عقداً أو حملة استثمارية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المشروع ذي الغرض الخاص إلى مستثمرين خارجيين يقدمون عملياً كلفة رأسمال المشروع ذي الغرض الخاص. ونتيجة للضممان يحتفظ المشروع بمخاطر متبقية أو مخاطر ملكية والمستثمرون يكونون من الناحية العملية فقط مقرضين لأن تعرضهم للمكاسب والخسائر محدود.

فيما يلي أمثلة على ذلك:

- مزودوا رأس المال ليس لهم حصة كبيرة في أصول المشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليس لهم حقوق في المنافع الاقتصادية المستقبلية للمشروع ذي الغرض الخاص؛
- مزودوا رأس المال ليسوا معرضين ملجأاً للمخاطر الملازمة لصافي الأصول أو عمليات المشروع ذي الغرض الخاص؛ أو
- من الناحية الفعلية، يستلم مزودوا رأس المال بشكل رئيسي مقابل مسؤوليات لعائد المقرض من خلال حصة في دين أو في حقوق الملكية.

التفسير - ١٣

الوحدات تحت السيطرة المشتركة -

المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الثالثة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعلقة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-١٣ الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك (SIC-١٣) مبين في الفقرات ٥-٧. إن التفسير - ١٣ مصاحب لأسس الإشتتاج. نطلق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد"
- معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"

المسألة الخلافية

١ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٣٩ إلى كل من المساهمات والمبيعات بين مشترك في مشروع مشترك والمشروع المشترك كما يلي: عندما يساهم مشترك في مشروع مشترك كأصول أو يبيعها للمشروع المشترك فإن الإعراف بأي جزء من مكسب أو خسارة من العملية يجب أن يعكس موضوع العملية، إضافة إلى ذلك يقول معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ١٩ أن "المشروع تحت السيطرة المشتركة هي مشروع مشترك تشمل إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو مشروع آخر لكل مشترك في المشروع المشترك حصة فيها، ولا توجد إرشادات صريحة بشأن الإعراف بالمكسب والخسارة الناتجة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

٢ المساهمات في المشروع تحت السيطرة المشتركة هي تحويلات للأصول من قبل المشاركين في المشروع المشترك مقابل حصة حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة، ومن الممكن أن تأخذ هذه المساهمات شكلًا مختلفًا، فقد تتم المساهمات في نفس الوقت من قبل المشاركين في المشروع المشترك إما عند تأسيس المشروع تحت السيطرة المشتركة أو لاحقًا لذلك، والمقابل الذي يستلمه مارك (مشاركون) في المشروع المشترك مقابل الأصول التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة قد يشمل كذلك النقد أو مقابلًا آخر لا يعتمد على التفضيلات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة (مقابل اضافي).

٣ المسائل الخلافية هي:

- (أ) متى يجب الإعراف بالجزء المناسب من المكسب أو الخسارة الناتجة عن المساهمة بأصل غير مشروع في وحدة تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة من قبل المشارك في المشروع المشترك في بيان الدخل؟
- (ب) كيف يجب محاسبة المقابل الإضافي من قبل المشارك في المشروع المشترك؟ و
- (ج) كيف يجب عرض أي مكسب أو خسارة غير محققة في البيانات المالية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

٤ يتناول هذا التفسير محاسبة المشارك في مشروع مشترك الخاصة بالمساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي تتم محاسبتها باستخدام إما أسلوب حقوق الملكية أو التوحيد التلبيبي.

الإجماع

- ٥ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ على المساهمات غير النقدية في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف في بيان الدخل للفترة بجزء من المكسب أو الخسارة التي تعزى لحصص حقوق الملكية للمشاركين الآخرين في المشروع المشترك فيما عدا:
 - (أ) عندما لا يتم تحويل مخاطر ومكافآت ملكية الأصل (الأصول) غير النقدية التي تمت المساهمة بها إلى المشروع تحت السيطرة المشتركة؛ أو
 - (ب) عندما لا يمكن قياس المكسب أو الخسارة من المساهمة غير النقدية بشكل موثوق به؛ أو
 - (ج) عندما تكون المعللة تقتصر إلى جوهر تجاري، كما تم وصفه في معيار المحاسبة الدولي ١٦، الممتلكات والمصانع والمعدات.

حيث ينطبق أي من الاستثناءات في (أ) إلى (ج) يعتبر المكسب أو الخسارة غير محققة، وإذ ذلك لا يتم الإعراف بها في بيان الدخل إلا إذا طبقت الفقرة (٦) كذلك.

٦ إذا، استلم مشترك في مشروع مشترك أصول نقدية أو غير نقدية غير مشابهة للأصول التي ساهم بها بالإضافة إلى استلام حصة في حقوق الملكية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فانه يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعراف بجزء مناسب من المكسب أو الخسارة من العملية في بيان الدخل.

٧ يجب استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة مقابل هذه الأصول بموجب أسلوب للتوحيد التتاسبي أو مقابل الاستثمار بموجب أسلوب حقوق الملكية. وهذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة يجب عدم عرضها على أنها مكاسب أو خسائر موجلة في الميزانية العمومية الموحدة للمشارك في المشروع المشترك.

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضع إشارة ليعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٦ و المعيار ٣١ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع تحته خط.]

٨ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٤٩-٤٩ أنه بينما يتم الاحتفاظ بالأصول في المشروع المشترك يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعراف فقط بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يميز لحصص المشاركين الآخرين في المشروع المشترك، ويتم الإعراف بالخسائر الإضافية إذا تطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٤٩.

٩ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣١ فقرة ٤٨ ٤٩ إلى تحويل "المخاطر والمكافآت الهامة للملكية" كشرط للإعراف بالمكسب والخسائر الناجمة من العمليات بين المشاركين في المشروع المشترك والمشاريع المشتركة. ويحتوي معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٦ (أ) إلى (د) على أمثلة على الحالات التي لا يتم فيها تحويل مخاطر ومكافآت الملكية، وينطبق هذا الإرشاد كذلك قياساً على ذلك على الإعراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمات الأصول غير النقدية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة، وحيث أن المشارك في المشروع المشترك يشارك في السيطرة المشتركة على المشروع تحت السيطرة المشتركة فانه يحتفظ ببعض "المشاركة الإدارية المستمرة" في الأصل المحول، على أن هذا بشكل عام لا يحول دون الإعراف بالمكاسب أو الخسائر حيث أن السيطرة المشتركة لا تشكل سيطرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية (معيار المحاسبة الدولي ١٨ فقرة ١٤ (ب)).

١٠ تبين الفقرة ٩٢ من الاطار: يتم الإعراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو انخفاض في مطلوب يمكن قياسها بشكل موثوق به. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٨- الفقرة ١٤ (ج) بين شروط أخرى وجوب الإعراف بالإيراد من بيع البضائع عندما "يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به". وينطبق مطلب القياس الموثوق به كذلك على الإعراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة من مساهمة أصول غير نقدية في مشروع تحت سيطرة مشتركة.

١١ يوضح معيار المحاسبة الدولي ١٨- الفقرة ١٢ أنه "عندما تتم مبادلة أو مقايضة بضائع وخدمات ببضائع وخدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلتين لا يعتبر التبادل أنه عملية تولد إيرادات". ويقول معيار المحاسبة الدولي ١٦- الفقرة ٢٢- "يمكن امتلاك بند-ممتلكات-أو مصالح-أو معدات مقابل أصل مماثل له استئصال مماثل في نفس خط العمل وله قيمة حافلة مماثلة، كما يمكن بيع بند-ممتلكات-ومصانع ومعدات مقابل حصة حقوق ملكية في أصل مماثل، وفي كلا الحالتين حيث أن عملية الأصول-على

الأرباح غير مكتملة لا يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من العملية، وينطبق نفس الأساس المنطقي على مساهمة أصول غير نقدية حيث إن المساهمة في مشروع تحت السيطرة المشتركة هي في جوهرها تبادل للأصول مع المشاركين الآخرين في المشروع المشترك عند مستوى المشروع تحت السيطرة المشتركة.

١٢ إلى الحد الذي يستلم به كذلك المشارك في مشروع مشترك نقداً أو أصول غير نقدية غير مماثلة للأصول التي تمت المساهمة بها بالإضافة إلى حصص حقوق ملكية في المشروع تحت السيطرة المشتركة والتي لا يعتمد تحقيقها على التفتتات النقدية المستقبلية للمشروع تحت السيطرة المشتركة فإن عملية الحصول على الأرباح تكون مكتملة. وتبعاً لذلك يتم الاعتراف بالجزء المنسب من المكسب أو المساهمة غير النقدية في الربح أو الخسارة للفترة.

١٣ ليس من المناسبات عرض المكسب أو الخسائر غير المحققة من الأصول غير النقدية التي تمت المساهمة بها في المشروع تحت السيطرة المشتركة كبنود موزعة حيث إن هذه البنود لا تلبى مقاييس الاعتراف للأصول أو الإلتزامات كما هي معرفة في الإطارات (الفقرات ٥٣ إلى ٦٤ والفقرات ٨٩ إلى ٩١).

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ التفتت

يصبح هذا التصوير نافذ المفعول للفترات المالية السنوية التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ، وتشجع اللجنة الدائمة للتفسيرات على التطبيق المبكر، وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمعيار المحاسبة الدولي ٨، فقرة ٤٦.

١٤ يتم تطبيق التعديلات على محاسبة معاملات المساهمة غير النقدية المحددة في الفقرة ٥ بآثر مستقبلي على المعاملات المستقبلية.

١٥ تقوم المنشأة بتطبيق التعديلات على هذا التصوير التي وردت في معيار المحاسبة الدولي ١٦ " الممتلكات والمصانع والمعدات" للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ كانون الثاني ٢٠٠٥. وإذا قامت المنشأة بتطبيق المعيار لفترة مبكرة، ينبغي عليها تطبيق هذه التعديلات لتلك الفترة المبكرة.

• يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات* كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠٠٣ من المنشأة أن تقوم بقياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يتم شراؤه مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، بالقيمة العادلة إلا إذا تفتتت معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري، وقامت المنشأة مسبقاً بقياس هذا الأصل المشتري بالقيمة العادلة إلا إذا كتبت الأصول المتبادلة متشابهة.

التفسير - ١٥

عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز

تتضمن هذه النسخة لتعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-١٥ عقود الإيجار التشغيلية-الحواش (SIC-١٥) مبين في الفقرات ٢-٦. إن التفسير-١٥ مصاحب لأساس الإستنتاج وملحق التطبيق التوضيحي على التفسير. نطاق وملاطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٧ " عقود الإيجار " (كما هو معدل ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

- ١ عند التفاوض بشأن عقد إيجار تشغيلي جديد أو مجدد يمكن للمؤجر توفير الحوافز للمستأجر للدخول في الاتفاقية. والأمثلة على هذه الحوافز دفعة مقدمة إلى المستأجر أو تسديد أو تحمل المؤجر لتكاليف المستأجر (مثل تكاليف تغيير الموقع وتحسينات الحيازة الإيجارية) وللتكاليف المتعلقة بالتزام إيجار قائم سابقاً على المستأجر). وبالتناوب من الممكن أن يتم الاتفاق على الفترات الأولية لمدة التأجير لتكون بدون اجرة أو باجرة مخفضة.
- ٢ المسألة الخلافية هي كيف يجب الاعتراف بالحوافز في عقد إيجار تشغيلي في البيانات المالية لكل من المستأجر والمؤجر.

الإجماع

- ٣ يجب الاعتراف بكافة الحوافز للاتفاقية بشأن عقد الإيجار لتشغيلي الجديدة أو مجددة على أنها جزء لا يتجزأ من صافي العوض المتفق عليه لاستعمال الأصل المؤجر بغض النظر عن طبيعة أو شكل الحافز أو توقيت الدفعات.
- ٤ يجب على المستأجر الاعتراف بإجمالي تكلفة الحوافز على أنها تخفيض لدخل الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني الذي تتناقص بموجبه منفعة الأصل المؤجر.
- ٥ يجب على المستأجر الاعتراف بإجمالي منفعة الحوافز على أنها تخفيض لمصروف الإيجار على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة للمستأجر من استعمال الأصل المؤجر.
- ٦ للتكاليف التي يتحملها المستأجر، بما في ذلك التكاليف المتعلقة بإيجار قائم سابقاً (مثل ذلك تكاليف الإنهاء أو تغيير الموقع أو تحسينات الحيازة الإيجارية) يجب أن تتم محاسبتها من قبل المستأجر حسب معايير المحاسبة الدولية التي تنطبق على هذه التكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتم استردادها بشكل فعال من خلال ترتيب حوافز.

أساس الاستنتاجات

- [إن النص الأصلي موضح بإشارة ليكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ١٧ عام ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

- ٧ تبين الفقرة ٣٥ من الإطار أنه إذا كان يجب أن تمثل المعلومات بأمانة العملية والأحداث التي تدعي أنها تمثلها فإنه من الضروري محاسبة وعرض المعاملات حسب موضوعها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي -فقرة ٤- (ب) ٨ الفقرة (ب) (٢) كذلك تطبيق المبادئ المحاسبية التي تمكن الجوهر الاقتصادي.
- ٨ تتطلب الفقرة ٢٢ من الإطار ومعيار المحاسبة الدولي ١ الفقرة ٢٥ اعداد البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الإستهلاك. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٧ الفقرة ٢٣ ٤٥ ومعيار المحاسبة الدولي ١٧

فقرة ٥٠. ٤٤ الأساس الذي يجب على المستأجرين والمؤجرين على التوالي بموجبه الاعتراف بالمبلغ المستحق الدفع أو الاستلام بموجب عقود الإيجار التشغيلية.

٩ ان الجوهر الأساسي للإيجار التشغيلي هو ان المؤجر والمستأجر يتبادلان استعمال الأصل لفترة محددة بمقابل هو صافي مبلغ من النقود. والفترات المحاسبية التي يتم فيها الاعتراف بصافي هذا المبلغ من قبل لما المؤجر أو المستأجر لا تتأثر بشكل الإثباتية أو بتوقيت الدفوعات. والدفوعات التي يجريها المؤجر إلى المستأجر أو نيابة عنه أو الحسومات في تكلفة الإيجار التي يجريها المؤجر كحافز للإتفاق على عقد إيجار جديد أو محدد هي جزء لا يتجزأ من صافي المبلغ المستحق الاستلام أو الدفع بموجب عقد الإيجار التشغيلي.

١٠ التكاليف التي يتحملها المؤجر كحافز للإتفاق على عقود إيجار تشغيلية جديدة أو مجددة لا تعتبر انها جزء من تلك التكاليف الأولية التي يمكن الاعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تسجلها التي يتم إضافتها إلى المبلغ المرحل للأصل المؤجر ويعترف بها في المصروفات طوال مدة الإيجار على نفس الأسس الذي يقوم عليه دخل الإيجار بما يتفق مع بسوجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ فقرة ٥٢ 44، ويتحمل للمؤجر تكاليف أولية مثل التكاليف المباشرة للإدارة أو الإعلان أو الرسوم الاستشارية أو القانونية للإعداد لعقد، بينما الحوافز في عقد إيجار تشغيلي تتعلق في جردها بالمقابل عن استخدام الأصل للمؤجر.

١١ تتم محاسبة التكاليف التي يتحملها المستأجر نيابة عن نفسه باستخدام متطلبات الاعتراف للمنطقة. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بتكاليف تغيير الموقع على انها مصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها. ولا تعتمد محاسبة هذه التكاليف على ما إذا كان يتم أو لا يتم استرداد هذه التكاليف من خلال ترتيب حوافز حيث انها لا تتعلق بالمعوض مقابل استخدام الأصل للمؤجر.

تاريخ الإجماع

يونيو ١٩٩٨

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير نافذ المفعول لفترات للتأجير التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ.

ملحق للتفسير-١٥

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير -١٥.

مثال تطبيقي على التفسير - ١٥

مثال ١

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد. حيث وافق المؤجر أن يصمد نفقات نقل مكان موضوع الإيجار كحافز لتشجيع المستأجر في الدخول بالعقد الجديد. حيث بلغت تكاليف نقل موضوع الإيجار ١٠٠٠، مدة العقد ١٠ سنوات ويقسط سنوي ثلث ٢٠٠٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

إعترف المستأجر بنفقات نقل مكان بموضوع عقد الإيجار والبالغ ١٠٠٠ كمصاريف السنة الأولى. المبلغ المتبقي ١٩٠٠٠ يتكون من ٢٠٠٠ لكل من الـ ١٠ سنوات موضوع العقد ناقصاً ١٠٠٠ تكاليف تغيير مكان موضوع العقد التي اعتبرها المؤجر حافزاً للمستأجر للدخول في العقد. كل من المؤجر والمستأجر سيقتلان صافي مبلغ التأجير الـ ١٩٠٠٠ كإيجار لموضوع العقد ولمدة ١٠ سنوات مستخدمين طريقة الإطفاء الفردية تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و ٥ من هذا التفسير.

مثال ٢

وافق مشروع على الدخول في عقد تأجيري جديد مع مؤجر جديد، حيث وافق المؤجر على إعفاء المستأجر من دفع الإيجار لمدة الثلاث سنوات الأولى كحافز للمستأجر للدخول في العقد الجديد. مدة العقد ٢٠ سنة يقسط سنوي محله ٥٠٠ في السنة والسنوات من السنة ٤ إلى السنة ٢٠.

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

صافي البديل والبالغ ٨٥٠٠٠ يمثل ٥٠٠٠ بدل إيجار سنوي ولمدة ١٧ سنة. وافق كل من المؤجر والمستأجر بأن صافي البديل البالغ ٨٥٠٠٠ يغطي مدة ٢٠ سنة إيجارية مستخدمين الطريقة الفردية لإطفاء مبلغ الإيجار تبعاً لما جاء في الفقرة ٤ و ٥ من هذا التفسير.

التفسير - ٢١

ضرائب الدخل - استرداد الأصول للمعاد تقييمها وغير القابلة للإستهلاك

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناجمة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير - ٢١ ضرائب الدخل - استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك (SIC-٢١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير - ٢١ مصاحب لأسس الإنتاج. نطاق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"
- معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

- ١ وفقاً للفقرة ٥١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢، فإن قياس الإلتزامات والأصول الضريبية للمؤجلة، يجب أن تعكس الآثار الضريبية التي تنشأ عن الطريقة التي من خلالها تتوقع المنشأة في تاريخ الميزانية استرداد أو سداد مبلغ الأصول والخصوم الذي يؤدي إلى وجود فروقات مؤقتة.
- ٢ تبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولية ١٢ أن إعادة تقييم أي من الأصول لا تؤثر دائماً على الأرباح الضريبية (الخصائر الضريبية) في فترة إعادة التقييم وأنه قد لا يتوجب تعديل القاعدة الضريبية نتيجة لإعادة التقييم. ومع هذا فإن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سيكون خاضعاً للضريبة، وسيكون أي فرق بين المبلغ المسجل للأصل المعدل وتقييمه وقاعدته الضريبية فرقاً مؤقتاً ينشأ التزم أو أصل ضريبي مؤجل.
- ٣ ولل قضية هنا هي كيف نفسر التعبير "استرداد" فيما يتعلق بأي من الأصول غير القابلة للإستهلاك (أصل غير قابل للإستهلاك) والمعاد تقيمه بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦.
- ٤ ينطبق هذا التفسير كذلك على الإستثمارات العقارية التي تم تسجيلها كمبالغ تمت إعادة تقييمها بموجب الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ولكن قد يتم اعتبارها غير قابلة للإستهلاك إذا ما تم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦.

الإجماع

- ٥ يجب أن يقاس أي الإلتزام أو أصل ضريبي ينشأ عن إعادة تقييم أي من الأصول غير القابلة للإستهلاك بموجب الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة الدولي ١٦، استناداً إلى الآثار الضريبية التي قد تنشأ عن استرداد المبلغ المسجل لذلك الأصل من خلال البيع، بغض النظر عن الأسس المستخدم لقياس المبلغ المسجل لذلك الأصل. وعليه، إذا حدد قانون الضريبة نسبة ضريبية ليتم تطبيقها على المبلغ الخاضع للضريبة من المبلغ الناتج عن بيع الأصل وكانت تلك النسبة تختلف عن نسبة الضريبة المطبقة على المبلغ الخاضع للضريبة والناتج عن استخدام الأصل، عندها يتم استخدام النسبة الأولى لقياس الإلتزام أو الأصل الضريبي الموجب المتعلق بالأصل غير القابل للإستهلاك.

أساس الإستنتاجات

- ٦ يبين الإطار أن المشروع يعترف بأي أصل إذا كان من المحتمل أن تتدفق الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المشروع. وبشكل علم، فإنه سيتم الحصول على الفوائد الاقتصادية المستقبلية (وبناء عليه يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل) من خلال البيع والإستخدام أو من خلال الإستخدام ومن ثم البيع. ويقضي الإعراف أن يتم استرداد المبلغ المسجل للأصل غير القابل للإستهلاك من خلال الإستخدام بحدود مبلغ الإستهلاك الخاص به ومن خلال البيع بموجب القيمة المتبقية له. وتشابهاً مع ذلك، فإنه سيتم استرداد المبلغ المسجل لأي أصل غير قابل للإستهلاك كالأرض غير محددة المدة من خلال البيع فقط. ونظراً لأن الأصل غير قابل للإستهلاك، فإنه من غير المتوقع أن يتم استرداد أي جزء من

مبلغه المسجل من خلال الإستخدام (لأنه مستهلك). وتعكس الضرائب الموجلة المرتبطة بأي أصل غير قابل للإستهلاك آثار الضريبية المترتبة على بيع الأصل.

٧ لا يتم تأكيد طريقة الإسترداد المتوقعة على أساس قياس المبلغ المسجل للأصل. وعلى سبيل المثال، إذا تم قياس أصل غير قابل للإستهلاك بموجب قيمته عند الإستخدام فإن أساس القياس لا يقتضي بأن يتم توقع استرداد المبلغ المسجل للأصل من خلال الإستخدام ولكن من خلال قيمته المتبقية عند التصرف به بشكل نهائي.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ التنفيذ

يصبح هذا الإجماع نافذا بتاريخ ١٥ يوليو ٢٠٠٠. وتجب محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية حسب المتطلبات الانتقالية لمحوار المحاسبة الدولي ٨.

ضرائب الدخل - التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميهِ

تتضمن هذه النسخة التحليلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٢٥ ضرائب الدخل-التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو امساهميه (SIC-٢٥) مبين في الفقرات ٤. إن التفسير-٢٥ مصاحب لأسس الإنتاج. نطلق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ لمقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل"

المسألة الخلفية

١ إن التغيير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهمه قد يكون له تبعات على المشروع عن طريق زيادة أو تخفيض التزاماتها أو لوصولها الضريبية. قد يحدث مثل هذا الأمر، مثلاً، عن طرح المشروع لأغوات مالية في حقوق الملكية للإكتتاب العام أو عند إعادة هيكلة حقوق الملكية في المشروع. وقد يحدث ذلك أيضاً، عند انتقال المساهم المسيطر إلى بلد أجنبي. ونتيجة لهذا الحدث قد تفرض الضريبة على المشروع بطريقة مختلفة، فضلاً قد يكسب أو يضرر المشروع فوائد ضريبية أو تصبح خاضعة لمعدل ضريبة مختلف في المستقبل.

٢ إن التغيير في الوضع الضريبي لمشروع أو لمساهمه قد يكون له تأثير فوري على الأصول أو الالتزامات الضريبية الجارية للمشروع. وقد ينجم عن التغيير زيادة أو نقص في الأصول والالتزامات الضريبية الموجلة المعترف بها من قبل المشروع اعتماداً على تأثير التغيير في الوضع الضريبية على التبعات الضريبية التي ستجتم من استرداد أو تسوية القيمة المسجلة لأصول والالتزامات المشروع.

٣ والمسألة هي كيف يجب أن تحاسب للمشروع عن التبعات الضريبية الناجمة عن التغيير في وضعه الضريبي أو الوضع الضريبي لمساهمه.

الإجماع

٤ إن التغيير في الوضع الضريبية لمشروع أو لمساهمه لا ينجم عنه زيادات أو نقصان في المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية. إن التأثيرات الضريبية الموجلة والجارية للتغير في الوضع الضريبي يجب إدراجها ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا كانت هذه التأثيرات مرتبطة بمعاملات أو أحداث ينجم عنها، خلال الفترة نفسها أو فترة مختلفة، إضافة مباشرة أو تحصيل مباشر في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها. إن تلك التأثيرات الضريبية المتعلقة بتغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها في الفترة نفسها أو فترة مختلفة (غير مدرجة ضمن صافي الربح أو الخسارة) ما يجب تحميلها أو إضافتها مباشرة في حقوق الملكية.

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضح بإشارة لمعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٨ عام ٢٠٠٣؛ النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

٥ تتطلب الفترة ٥٨ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أن تدرج الضريبة الجارية و الموجلة ضمن صافي ربح أو خسارة الفترة فيما عدا إلى الحد الذي تتجم فيه الضريبة من معاملة أو حدث بشكل مباشر في حقوق الملكية خلال نص الفترة أو خلال فترة مختلفة معترف بها (أو تتجم عن اندماج أعمال تم اعتباره عملية شراء). تتطلب الفترة ٦١ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأنه يتم إضافة أو تحصيل الضريبة الجارية أو الموجلة في حقوق الملكية إذا كانت الضريبة مرتبطة ببند يتم إضافتها أو تحميلها في نص الفترة لزمينة أو فترة زمنية مختلفة مباشرة في حقوق الملكية.

٦ تبين الفترة ٦٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ أمثلة عن الأموال التي يتم الإعتراف بمعاملة أو حدث مباشرة في حقوق الملكية كما هو مسموح به أو مطلوب من قبل معيار محاسبة دولي آخر. كافة هذه الأموال ينجم عنها تغييرات في مبلغ حقوق الملكية المعترف بها من خلال الإعتراف بإضافة أو تحصيل مباشر إلى حقوق الملكية.

٧ توضح الفترة ٦٥ من المعيار ١٢ من أنه عند تغيير الأسس الضريبية لأصل معدل تقسيمه فإن أية تأثيرات ضريبية يجري الإعتراف بها في حقوق الملكية إلى الحد الذي كان لو من المتوقع أن يتم الإعتراف بتقييم محاسبي متعلق به بشكل مباشر في حقوق الملكية (فانض إعادة التقييم).

٨ وحيث أن التأثيرات الضريبية المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب أن ترتبط بمعاملة أو حدث معترف به مباشرة في حقوق الملكية في نفس الفترة أو خلال فترة مختلفة، فإن المبلغ التراكمي من الضريبة المحملة أو المضافة إلى حقوق الملكية مباشرة من المتوقع أن تكون نفس المبلغ الذي كان سيتم تحميله أو إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية فيما لو كان الوضع الضريبي الجديد مطبقاً في السابق. تقرر الفقرة ٦٣ (ب) من معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأن تحديد التأثيرات الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو قوانين ضريبة أخرى تؤثر نص الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمتعلقة ببند سبق تحميله أ، إضافته مباشرة إلى حقوق الملكية قد يكون أمراً صعباً. لهذا السبب فإن الفقرة ٦٣ من معيار المحاسبة الدولي ١٢ تقترح بأنه قد يكون من الضروري إجراء عملية توزيع.

تاريخ الإجماع

أغسطس ١٩٩٩

تاريخ النفاذ

هذا الإجماع يصبح ساري المفعول في ١٥ يوليو ٢٠٠٠ إن التخيرات في المياملات المحاسبية تتم معالجتها محاسبياً وفقاً للمتطلبات الانتقالية للفترة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير - ٢٧

تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير

تتضمن هذه النسخة التعديلات الفاشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٢٧ تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لمفرد التاجير (SIC-٢٧) مبين في الفقرات ١١-٢. إن التفسير-٢٧ مصاحب لأساس الإمتتاج والملاحق التوضيحية لتطبيق التفسير. نطلق وسلطة التفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المراجع

- معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات"

للمسألة الخلفية

١ يمكن لمشروع ما أن يدخل في سلسلة من العمليات (ترتيبات) مع طرف أو أطراف غير ذي علاقة (مستثمر) تتضمن صيغة قانونية من صيغ عقود الإيجار - على سبيل، قد يؤجر مشروع أصول ثابتة معينة ثم يعود ويمتلك تلك الأصول، أو أن تقوم ببيع أصول ثم يعود ويمتلك تلك الأصول. ويمكن أن تختلف صيغة وشكل وشروط كل عملية اختلافا كبيرا، ففي مثال، للتأجير وإعادة الإستهلاك يمكن أن يكون الهدف من ذلك الترتيب تحقيق منافع ضريبية للمستثمر يقاسمها مع المشروع على هيئة رسوم ولا تحلله الحق في استعمال الأصول.

٢ عندما تكون الترتيبات التي تتم مع مستثمر تتضمن شكلا قانونيا من أشكال التأجير فإن الأمور التي تتعلق بذلك هي:

(أ) التحقق مما إذا كانت هناك رابطة بين سلسلة من العمليات بما يجعل من الضروري اعتبارها وكأنها عملية محاسبية واحدة؟

(ب) ما إذا شروط العملية تتفق ومتطلبات عقد الإيجار التكميلي حسب نص معيار المحاسبة الدولي ١٧ وإذا لم يكن كذلك:

(١) ما إذا كانت حسابات العملية الاستثمارية المفردة والالتزام بدفع الإيجار الذي قد يكون قائما

يمثل أصول وإلتزامات للمشروع (على سبيل المثال أنظر في المثال الولد في الفقرة ١٢ من

الملحق أ)؛

(٢) كيف سيؤمّم المشروع بمعالجة الإلتزامات الأخرى الناتجة عن الترتيب؛ و

(٣) كيف سيعالج المشروع الرسوم التي قد يحصل عليها من المستثمر.

الإجماع

٣ إن سلسلة العمليات التي تتضمن شكلا قانونيا من أشكال التأجير التكميلي تعتبر مرتبطة ويجب التعامل معها كمعالية واحدة عندما لا يكون بالإمكان فهم الأثر الاقتصادي الكلي بدون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل. يكون ذلك - على سبيل المثال - عندما تكون العمليات متداخلة متداخلاً كبيراً ويتم التفاوض بشأنها كمعالية واحدة وتحصل في أن ولد أو في سيق ولحد متصل (يتضمن الملحق أ) إجراءات لتطبيق هذا التصور).

٤ المحاسبة يجب أن تعكس مادة الترتيب. فجميع الجوانب والآثار الناتجة عن عملية أو ترتيب ما يجب تقييمها ومعرفة ملامتها ومضمونها مع إعطاء وزن للتوحي والتأثيرات التي لها أثر اقتصادي.

٥ يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما يتضمن الترتيب نقل حق استعمال أصول معينة لفترة زمنية تم الاتفاق عليها. وفيما يلي مؤشرات قيد بصفة إفرادية أن العملية لا تتضمن في ملامتها نوعاً من

الإيجار التمويلي بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (الملحق ب يعطي إيضاحات لتطبيق هذا التصوير) :

(أ) أن يحتفظ المشروع بجميع الحقوق والمخاطر المتعلقة بملكية الأصول المشمولة وتتمتع بشكل كبير بنفس حقوق الإستعمال قبل الدخول في العملية أو الترتيبات؛

(ب) أن يكون السبب الرئيسي للترتيب تحقيق منافع ضريبية معينة وليس لتحويل حق استعمال تلك الأصول؛ و

(ج) أن يضاف إلى الشروط حق خيار معين يجعل ممارسته أمراً مؤكداً تقريباً (على سبيل المثال حق خيار بيع يمكن ممارسته بسعر أعلى بما فيه الكفاية من القيمة العادلة المتوقعة عندما يصبح الحق قابلاً للممارسة).

٦ التعريفات والإرشادات الواردة بالفقرات ٤٩ - ٦٤ من الإطار يجب تطبيقها في تحديد المحتوى ما إذا كان حساب استثمار منفصل وإلتزامات دفع الإيجار تشكل أصول وإلتزامات بالنسبة للمشروع. المؤشرات التي تثبت مجتمعة من ناحية محتوى العملية أن حساب الاستثمار المنفصل وإلتزامات دفع الإيجار لا تطبق على تعريف الأصول والإلتزامات التي يجب أن لا يأخذها المشروع في الاعتبار تتضمن :

(أ) إن المشروع لا يستطيع التحكم في حساب الاستثمار طبقاً لأهدافه وليس مضطر لدفع الإيجار. وهذا يحدث على سبيل المثال، عندما يتم دفع مبلغ مقدماً في حساب استثمار منفصل لحماية المستثمر ويمكن أن يستعمل فقط للدفع للمستثمر، وأن المستثمر يوافق على أن دفعات الإيجار الملزم بها تدفع من المبالغ الموجودة في حساب الاستثمار وأن المشروع لا يستطيع إيقاف الدفعات المستحقة للمستثمر من حساب الاستثمار؛

(ب) إن المشروع يولج احتمالاً بعيداً لإمكانية قيمه بإعادة كامل مبلغ الرسم المستلم من المستثمر واحتمال دفع مبالغ إضافية زائدة عن ذلك، وفي حالة أن الرسم لم يتم إستلامه فإن احتمال خطر دفع أي مبلغ بموجب الترتيبات أخرى يكون بعيداً (على سبيل المثال: كفالة). ويكون احتمال الدفع قائماً عندما، على سبيل المثال، تتطلب شروط العملية أن المبلغ المدفوع مسبقاً يجب استثماره في أصول خالية من المخاطر ويتوقع أن ينتج عنها تنقذات نقدية كافية للوفاء بالإلتزامات الناتجة عن عملية التأجير؛ و

(ج) عدا عن الدفعة النقدية عند بدء العملية فإن التنقذات النقدية الوحيدة المتوقعة من العملية هي فقط دفعات الإيجار التي تأتي بشكل كلي من المبالغ المسحوبة من حساب الاستثمار الذي يتم فتحه بموجب الدفعة الأولى المذكورة.

٧ لية الترتيبات تخص العملية بما في ذلك الضمانات المقدمة والإلتزامات المترتبة على الإنهاء والفسخ المبكر، يطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٧، معيار المحاسبة الدولي ٢٩ أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية-٤ تبعاً لشروط العملية.

٨ إن الأسس الواردة في الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ يجب تطبيقها على الحقائق والأوضاع لكل عملية لمعرفة متى يجب اعتبار الرسم كدخل يمكن أن يستلمه المشروع، ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عناصر أخرى كوجود تدخل مستمر في صيغة الترتيبات الأداء المستقبالية الهامة الضرورية للحصول على الرسم أو وجود مخاطر محتفظ بها، كما يجب الأخذ بالإعتبار لية شروط لأية ترتيبات

خاصة بالضمانات ومخاطر احتمال إعادة الرسم. إن المؤشرات التي تبرر منفردة الاعتراف بكامل الرسم كإيراد عند استلامه (إذا استلمت في بداية العملية) تشمل ما يلي:

- (أ) من شروط إكتساب الرسم عند استلامه وجود التزامات إما بأداء نشاطات معينة مهمة أو الإمتناع عن أداء تلك النشاطات ولذلك فإن تنفيذ عملية ملازمة قانونيا ليس هو أهم الإجراءات التي تتطلبها العملية؛
- (ب) وضع محددات وقيود على استكمال الأصول موضوع العملية ويكون من شأن تلك القيود حصر وتغيير مقدرة المشروع بشكل كبير على استعمالها والتصرف بها (مثل استهلاك، بيع أو رهن الأصول)؛
- (ج) لا يستبعد إعادة أي جزء من مبلغ الرسم بل ودفع بعض المبالغ إضافة لها وهذا يحدث على سبيل المثال في، الحالات التالية:

- (١) إذا كانت الأصول موضوع العملية ليست أصول متخصصة يحتاجها المشروع لأداء عمله، ولذلك فإن هناك احتمال أن يقوم المشروع بدفع مبلغ ما مقابل إنهاء الإثباتية مبكراً؛ أو
- (٢) تستلزم شروط الاتفاقية من المشروع أن يستثمر أي مبالغ مدفوعة مقدماً في أصول تتضمن قدرًا قليلاً من المخاطر (العملاء، أسعار الفائدة أو مخاطر الائتمان). أو أن يكون للمشروع مطلق أو بعض الحرية في ذلك الاستثمار، وفي هذه الحالة لا يستبعد خطر عدم كفاية مبلغ الاستثمار لأداء الالتزامات المتعلقة بدفع الإيجار ولذلك فإن هناك احتمال الطلب من المشروع أن يدفع مبلغاً ما.

٩ يجب عرض الرسم ضمن قائمة الدخل على أساس محتواه الاقتصادي وطبيعته.

الإفصاح

١٠ جميع نواحي العملية التي لا تطوي في جوهرها على التأجيل التمويلي حسب مفهوم معيار المحاسبة الدولي ١٧ يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد الإفصاحات المناسبة الضرورية لفهم العملية والمعالجة المحاسبية المتبعة، ويجب على المشروع الإفصاح عما يلي في كل فترة من فترات نفاذ العملية :

- (أ) وصف العملية ويشمل ما يلي :
 - (١) الأصول موضوع العملية واية قيود تتعلق باستعمالها؛
 - (٢) مدة العملية والشروط الهامة المتعلقة بها؛
 - (٣) العمليات المرتبطة بما بما في ذلك أية خيارات إن وجدت ؛ و
- (ب) المعالجة المحاسبية المطبقة على أية رسوم يتم استلامها، والمبالغ المتغيرة إيرداً خلال الفترة والبنء الذي دخلت فيه ضمن بيان الدخل.

١١ إن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ من هذا التفسير يجب تقديمها بشكل منفرد لكل عملية أو لمجموعة عمليات من نفس المرتبة. والمرتبة تعني مجموعة عمليات وترتيبات تتعلق بأصول ذات طبيعة متشابهة (مثل تلك محطات طاقة).

أساس الاستنتاجات

(إن النص الأصلي موضع الإشارة لعكس مراجعة معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عام ٢٠٠٣ وفيما بعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية : النص الجديد وضع تحت خط، والنص الملغى وضع خلاله خط)

١٢ الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقد الإنشاء" تستلزم اعتبار مجموعة من العقود كعقد واحد عندما يتم التفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة وتكون العقود متداخلة بحيث تكون في الواقع جزءاً من مشروع مفرد يهملش ربح كلي، ويتم تنفيذ العقد في أن واحد أو بلمتاق زمني مستمر. وفي مثل هذا الوضع، فإن سلسلة العمليات التي تتضمن الشكل القانوني للتأجير يتم ربطها معا وتؤخذ في الاعتبار كأنها عملية واحدة لأن الأثر الاقتصادي الكلي لا يمكن فهمه بدون الرجوع والإشارة لسلسلة العمليات بأكملها.

١٣ تعتبر الإتفاقية وتعامل على أنها عقد تأجير تمويلي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ عندما تنقل إلى المستأجر لقاء دفعة أو سلسلة من الدفعات حق استعمال أصل لفترة زمنية متفق عليها، ولكي تكون المعلومات تمثل بأسمائه المعاملات التي تنص على أنها تمثلها، الفقرة ٣٥ من الإطار تبين أنه من الضروري أن تؤخذ المعاملات في الاعتبار ويتم عرضها طبقاً لجوهرها ومدتها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد الشكل القانوني.

١٤ عندما لا يكون المشروع متحكماً بالأسطول التي مستخدم للوفاء بالتزامات الدفع المتعلق بالتأجير التمويلي ولا يكون ملتزم بدفع بدلات الإيجار فإنه لا يعترف بالأسطول والتزامات دفع الإيجار التمويلي لأنه لم يتم تحقيق تعريفات الأصل والمطلوب. هذه تختلف عن الحالة التي يتحكم فيها المشروع بالأسطول ويلتزم بأداء دفعات الإيجار التمويلي ويقوم لاحقاً بتحويل الأصول إلى طرف ثالث (بما في ذلك الأمين). في تلك الحالة، فإن تحويل لمول (الذي يطلق عليه أحياناً "سند ضد" شكلي) لا يكفي بحد ذاته لإغناء المشروع من التزامه الأساسي مع عدم وجود تأجير تمويلي قانوني. يمكن عدم اعتبار أصل مالي ومطلوب مالي لو أي جزء من أي منهما فقط في حالة الوفاء بمتطلبات الفقرات ٣٥-٣٦ من معيار المحاسبة الدولي ٤٩ الفقرات ١٥-٢٧ والفقرات ٣٩-٤٢ من معيار المحاسبة الدولية ٣٩ .

١٥ بالإضافة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يبحث في المتطلبات العامة لاحتساب خصم، ما فإنه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ يطبق الإرشادات بشأن الاعتراف وقياس الضمانات المالية والأدوات المالية التي تتضمن سداد الدفعات إذا عجز المدين عند أدائها عند استحقاقها، إذا كان العقد متضمن نقل مخاطر التقييم الهامة للجهة المصدرة كما أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ يوضح الحالة التي يلزم فيها الإفصاح عن التزامات غير مستقرة الأداة وتخضع لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ عقود الضمانات المالية التي تتضمن أداء الدفعات الناتجة عن التغييرات المتوقعة بمعتبر ما.

١٦ يتعلق المعيار المحاسبي الدولي ١٨ بالمعالجة المحاسبية للإيراد، وتفيد الفقرة ٧٥ من الإطار إن المكاسب لا تختلف في طبيعتها عن الإيراد، لذلك فإن مقتضيات معيار المحاسبة الدولي ١٨ ولجنة التطبيق بالقياس أو نحو ذلك. والمثال ١٤ ج من ملحق معيار المحاسبة الدولي ١٨ يفيد أن الرسم الذي يتم اكتسابه من خلال تنفيذ عمل ذا أهمية، والذي هو أهم من أي عمل آخر، يعترف به كإيراد عند انتهاء تنفيذ ذلك العمل الهام. كما يفيد المثال أيضاً أن من الضروري التمييز بين الرسوم المكتسبة عند الانتهاء من تنفيذ عمل هام والرسوم المتعلقة بالأداء المستقبلي أو المخاطر المحتفظ بها.

تاريخ الإجماع

فبراير ٢٠٠٠

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب إجراء اللازم بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية طبقاً لمتطلبات التحول بموجب الفقرة ٤٦ من معيار المحاسبة الدولي ٨.

الملحق أ العمليات ذات الصلة

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التفسير - ٢٧.

١ أ يتطلب التفسير النظر فيما إذا كانت سلسلة من العمليات التي تنطوي على الشكل القانوني للإيجار التمويلي مرتبطة مع بعضها لتقرير ما إذا كانت تلك العمليات تشكل عملية واحدة.

٢ أ ومن الأمثلة للعمليات التي ينظر إليها ككل وتعتبر عملية واحدة ما يلي :

(أ) يقوم مشروع بتأجير تمويلي لأصول إلى مستثمر (التأجير التمويلي الرئيسي) ثم يقوم بإعادة استئجار نفس الأصول لفترة أقصر (التأجير التمويلي الفرعي). وفي نهاية مدة التأجير التمويلي الفرعي يكون للمشروع الحق في إعادة شراء حقوق المستأجر بموجب خيار شراء. وإذا لم يستعمل المشروع حقه في خيار الشراء ففقه يكون للمستثمر خيارات بالنسبة لها وبموجب كل من تلك الخيارات يحصل للمستثمر على حد أدنى من العائد على استئجاره في الإجارة الرئيسية فيمكن للمستثمر أن يبيع الأصل المستأجر إلى المشروع أو أن يطلب من المشروع دفع عائد على استثمار المستثمر في الإجارة الرئيسية.

إن الهدف الرئيسي لهذه العملية هو تحقيق منافع ضريبية للمستثمر، يتقاسمها مع المشروع على هيئة رسم، وليس لنقل حق استعمال الأصل المؤجر. وبموجب عملية التأجير التمويلي الرئيسي يدفع للمستثمر الرسم ويدفع مقبلاً لتزامه ببذل الإيجار. وتتطلب الاتفاقية استثمار المبلغ المدفوع مقدماً في أصول خالية من المخاطر وذلك كشرط لإتمام تنفيذ العملية المأزومة قانونياً، ويوضع المبلغ للمستثمر في حساب استثمار منفصل لدى طرف مؤتمن خارج سيطرة المشروع. أما الرسم فيحتفظ به المشروع.

وخلال مدة التأجير التمويلي الفرعي يتم الوفاء بالالتزامات المترتبة على التأجير التمويلي الفرعي من خلال مبالغ مالية معاملة تسحب من حساب الاستثمار المنفصل، ويضمن للمشروع التزامات الدفع الخاصة بالتأجير التمويلي الفرعي ويطلب منه الوفاء بالالتزام إذا لم تتوفر مبالغ كافية في حساب الاستثمار المنفصل. ويكون للمشروع وليس للمستثمر الحق في اتخاذ قرار بإنهاء الإجارة الفرعية مبكراً في حالات معينة (على سبيل المثال، حصول تغيير في قانون الضريبة المطلي أو الدولي ينتج عنه خسارة للمستثمر لبعض أو جميع المنافع الضريبية أو أن يقرر المشروع التخلص من الأصل موضوع الإجارة بالإستبدال أو البيع أو الشطب) وبعد دفع بدل لإنهاء إلى المستثمر. إذا قرر المشروع إنهاء الاتفاق مبكراً فإنه سيفقد بدل الإنهاء من المبالغ التي تسحب من حساب الاستثمار المنفصل، وإذا كانت المبالغ المتبقية في حساب الاستثمار المنفصل غير كافية فلن المشروع يلتزم بدفع الفرق، ولن الأصل المؤجرة تكون أصلاً ذات طبيعة خاصة يحتاجها المشروع في عملياتها.

(ب) يقوم المشروع بتأجير أصل معين إلى مشروع آخر ولكامل مدة حياته الإقتصادية ثم تقوم بإعادة استئجار نفس الأصل بنفس شروط التأجير التمويلي الأصلي. ويكون لكل من المشروعين حق قانوني قليل للتطبيق بإجراء التقاض بين المبالغ المدبنة بها كل منهما الأخرى ولتنية في تسوية هذه المبالغ بالصافي.

(ج) يقوم المشروع (المشروع أ) بتأجير أصل معين إلى مشروع آخرى (المشروع ب) ويحصل على قرض لا يتضمن حق الرجوع من ممول (استعمال الأصل بدل الإيجار كضمانه). فيقوم المشروع

(أ) يبيع الأصل بشرط الإيجار والقرض إلى طرف مؤتمن ويقوم بإعادة استئجار الأصل. وفي نفس الوقت يوافق المشروع (أ) على إعادة شراء الأصل في نهاية مدة للتأجير بسعر يعادل سعر الشراء. ويقوم الممول بإعفاء المشروع (أ) من المسؤولية الأولية عن القرض ويضمن المشروع (أ) إعادة تسديد القرض الممنوح دون حق الرجوع إذا لم يتم للمشروع (ب) بتسديد الدفعات المستحقة من التأجير التمويلي الأصلي. ويكون التقييم الإجمالي للمشروع ب من مستوى (أ) وتكون قيمة الدفعات المستحقة على كل من الإجاريتين متساوية. ويحق للمشروع (أ) قانونياً إجراء التقلص بين الدفعات المستحقة على كل من الإجاريتين والنية في تسوية الحقوق والالتزامات المترتبة على الإجاريتين بالصافي.

(د) يقوم المشروع (أ) ببيع أصل ما (من الأصول الثابتة) إلى المشروع (ب) وتقوم بإعادة استئجار نفس الأصل. ويكون المشروع (ب) ملزم بإعادة الأصل إلى المشروع (أ) بنهاية مدة الإجارة مقابل مبلغ يكون له التأثير الكلي العملي (عندما يؤخذ في الاعتبار أيضاً دفعات الإيجار التي تستسلم) في تحقيق عائد للمشروع (ب) فوق سعر الشراء يعادل ٢% فوق سعر الفائدة على الإراض بين البنوك.

الملحق ب مادة ومحتوى الصلية

هذا الملحق مرفق للتفسير، ولكنه ليس جزءاً من التصوير - ٢٧.

ب ١ يتطلب التصوير النظر في مادة ومحتوى الصلية لمعرفة ما إذا كانت تتضمن نقل استئصال الأصل لمدة زمنية محددة متفق عليها.

ب ٢ وبالنسبة للأمانة الواردة في الملحق أ فإن الصلية لا تشكل في مضمونها عقد تأجير تمويلي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ١٧ للأصناف التالية :

(أ) في المثال الورود بالفقرة ٢ (أ) فإن الصلية مصممة أساساً وحسراً لتحقيق منافع ضريبية للمشروعين. ورغم اختلاف مدتي التأجير التمويلي الرئيسي والتأجير التمويلي الفرعي فإن الخيارات المتاحة لكل من المشروعين في نهاية فترة التأجير مصممة بحيث يتحمل المستثمر مبلغاً بسيطاً من مخاطر التأجير خلال مدة التأجير التمويلي الرئيسي. وجوهر الصلية هو أن المشروع يتقاضى رسماً لقاء تنفيذ الإقاييل ويحفظ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإجارة.

(ب) في المثال الورود بالفقرة ٢(ب) فإن الشروط والمدة الزمنية هي نفسها بالنسبة للإجارتين. ولذلك فإن المخاطر والمنافع المتعلقة بالعين موضوع البحث هي نفسها قبل الصلية، وعلاوة على ذلك فإن المبالغ المستحقة جرى التقصص بينها ولذلك فإنه لا توجد مخاطر التماثية. وإن جوهر الصلية هو أنه لم تحصل أية عمليات فعلية .

(ج) في المثال الورود بالفقرة ٢(ج)، يحتفظ المشروع أ بالمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل موضوع الإجارة وأن المخاطر المتعلقة بالدفع بموجب الضمان هي مخاطر مستبعدة (نظراً لأن التصنيف الائتماني هو أ) وجوهر الصلية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً مالياً مضموناً بالأصل الموزع.

(د) في المثال الورود بالفقرة ٢(د) فإن مخاطر ومنافع المشروع (أ) المتعلقة بالأصل الموزع لا تتغير كثيراً. وجوهر الصلية هو أن المشروع (أ) يقترض مبلغاً نقدياً مضموناً بالأصل الموزع وبعد تسديد القرض بالشروط عبر مدة التأجير وبمبلغ مقطوع نهائي في نهاية مدة التأجير. وإن شروط الخيار متاح تقتضى الاعتراف بعملية بيع. في المادة فإنه في عملية بيع ثم عملية إعادة الاستئجار التمويلي تكون المنافع أو المخاطر المترتبة على ملكية الأصل الموزع على علق البائع فقط خلال مدة الإجارة.

التفسير - ٢٩

الإفصاح - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعللة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير - ٢٩/الإصحاح- ترتيبات امتياز تقديم الخدمات (SIC-٢٩) مبين في الفقرات ٦ و ٧. إن التفسير - ٢٩ مصلح لأجل الإنتاج. نطاق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ١ " عرض البيانات المالية " (كما هو معدل في ٢٠٠٣)

المسألة الخلافية

١ يمكن أن تدخل شركة ما (يطلق عليها مشغل الإمتياز) بالدخول في اتفاق وترتيبات مع شركة أخرى (يطلق عليها مانح الإمتياز) بتقديم خدمات تنتج للجمهور الوصول إلى مرافق اجتماعية واقتصادية كبرى. ويمكن أن يكون مانح الإمتياز مؤسسة أو شركة من القطاع الخاص بما في ذلك هيئة حكومية. ومن أمثلة ترتيبات امتياز الخدمات مرافق معالجة المياه والكهرباء وطرق ومواقف للسيارات والإنفاق والجسور والمطارات وشبكات الاتصالات الهاتفية، ومن أمثلة الترتيبات التي لا تتعلق بترتيبات امتياز الشركة التي تعهد إلى الغير بتشغيل خدماتها الداخلية (مثل مخصص الموظفين وصيانة المبنى وعملياتها المحاسبية أو عمليات تكنولوجيا المعلومات).

٢ إن اتفاقية امتياز الخدمات تتضمن أن ينقل مانح الإمتياز لمدة الإمتياز إلى مشغل الإمتياز ما يلي :

- (أ) الحق في تقديم الخدمات التي توصل الجمهور إلى مرافق اقتصادية واجتماعية كبرى، و
(ب) وفي بعض الحالات، الحق في استعمال أصول معينة ملموسة و / أو غير ملموسة و / أو مالية،
وذلك مقابل أن يقوم مشغل الإمتياز :

بالمقابل لمشغل الإمتياز :

- (ج) بالالتزام بتقديم الخدمات طبقا لشروط وأحوال معينة خلال مدة الإمتياز، و
(د) الالتزام بأن يعود في نهاية الإمتياز (حيث ينطبق ذلك) الحقوق المستلمة في بداية فترة الإمتياز و /
أو التي دخلت حوزته خلال مدة الإمتياز،

٣ إن الخاصية المشتركة لجميع اتفاقيات وترتيبات امتياز الخدمات هي أن مشغل الإمتياز يحصل على حق ويترتب عليه التزام بتقديم خدمات عامة.

٤ إن الموضوع هو تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات على البيانات المالية لكل من مشغل الإمتياز ومانح الإمتياز .

٥ نتناول معايير المحاسبة الدولية الحالية لمور وإفصاحات معينة تتعلق ببعض اتفاقيات امتياز الخدمات (على سبيل المثال ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١٦ على حيزة بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، معيار المحاسبة الدولي ١٧ ينطبق على الإجراء التمويلية للأصول ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ ينطبق على حيزة الأصول غير الملموسة). على كل حال، فإن اتفاقية امتياز الخدمات قد تتطلب على عقود لم يبدأ مرياتها بعد، ولا تتناولها معايير المحاسبة الدولية، إلا إذا كانت تلك العقود مثقلة بالالتزامات حيث في تلك الحالة ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٧. ولذلك، فإن هذا التفسير يتناول الإفصاحات الإضافية المتعلقة بعقد امتياز الخدمات.

الإجماع

٦ يجب أن يؤخذ في الاعتبار جميع تولحي اتفاقية امتياز الخدمات عند تحديد الإصلاحات المناسبة التي تتضمنها الملاحظات على البيانات المالية. ويجب على ملاح الإمتياز ومشغل الإمتياز الإصاح عن الأمور التالية في كل مرة.

(أ) وصف للحد والقرئيات؛

(ب) الشروط الهامة في الحد التي يمكن أن تؤثر على مبلغ أو توقيت أو حتمية تحقق التكاليف النقدية المستلمة (مثل مدة الإمتياز وتوليد إعادة التسعير والأساس الذي تنقرر بموجبه إعادة التسعير أو إعادة لتقروض)؛

(ج) طبيعة ومدى (مثلا الكمية أو المدة الزمنية أو المبلغ حسيما بنطيق) ما يلي:

(١) حقوق استعمال أصول معينة محددة؛

(٢) الإلتزام بتقديم أو الحق في توقيع تقديم الخدمات؛

(٣) الحق في حيازة أو تأسيس بنود ممتلكات ومعدات والآلات؛

(٤) الإلتزام بتسليم أو الحق في استلام أصول معينة في نهاية مدة الإمتياز؛

(٥) ضوابط تجديد أو إنهاء الحد؛ و

(٦) الحقوق والإلتزامات الأخرى (مثل الإصلاحات الكبرى)؛ و

(د) التعديلات التي تحصل على الحد أو القرئيات خلال المدة.

٧ إن الإصلاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٦ من هذا التفسير يجب تقديمها إفراديا عن كل اتفاقية امتياز خدمات أو إجماليا لكل فئة من عقود امتياز الخدمات. ويقصد بالفئة مجموعة عقود امتيازات الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة مشابهة (على سبيل المثال تحصيل رسوم الجسور والاتصالات والمياه).

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضع إشارة ليركس مراجعة معيار المحاسبة الدولي اعلم ٢٠٠٣: النص الجديد وضع تحته خط والنص الملغى وضع خلاله خط]

٨ الفقرة ١٥ من الإطار تنص على أن القراءات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تستلزم تقييم قدرة الشركة على خلق النقد وما يعادل النقد وتوقيت ذلك والتيقن من أنه سيحصل، أما الفقرة ٢١ من الإطار فتتضمن أيضا على أن القوائم المالية يجب أن تتضمن ملاحظات وجدول تكميلية ومعلومات أخرى. فضلا، يمكن أن تتضمن معلومات إضافية تقي بالاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق بالبنود الواردة في الميزانية وبيان الدخل. كما أنها يمكن أن تتضمن إصلاحات عن المخاطر ومواطن عدم اليقين التي تؤثر على الشركة وعن لية مولد أو التزامات غير وفرة في الميزانية.

٩ يتضمن عقد امتياز الخدمات في الغالب خصائص هامة تتضمن الإصاح عن المعلومات الضرورية لتقييم مبلغ وتوقيت التكاليف النقدية المستقبلية ومدى التيقن من ذلك وطبيعة ومدى ما تنطوي عليه من حقوق والتزامات متنوعة. وإن الحقوق والإلتزامات المرتبطة بالخدمات التي سيتم تقديمها تنطوي في العادة على قدر كبير من المشاركة العامة (على سبيل المثال تزويد مدينة بالكهرباء). ويمكن أن تتضمن الإلتزامات

الأخرى إجراءات هامة مثل إنشاء مرافق البيئة التحتية (محطات الكهرباء) وتسليم تلك المرافق إلى ملائح الإمتياز بنهاية مدة الإمتياز.

١٠. تتطلب الفقرة ١٠٣ ٩٤ (ج) من معيار المحاسبة الدولي ١، أن تسلي المنشأة الملاحظات على القوائم المالية لتزويد معلومات إضافية تلك التي هي غير معروضة في القوائم المالية صلب الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة التغير في حقوق الملكية أو قائمة التغير في التدفق النقدي ولكنها ليست ضرورية لكي يكون العرض عادلاً مناسباً لفهم أية منهما. وتحدد الفقرة ٩٤ من معيار المحاسبة الدولي ١، تعريف الملاحظات في معيار المحاسبة لدولي ١ الفقرة ١١ التي تشير إلى أن البيانات المالية يجب أن تتضمن الملاحظات تزود سرداً بديلاً أو تحليلات أكثر تفصيلاً للمبالغ السببية في ظاهري البنود المنصَح عنها في الميزانية العمومية، وبيان الدخل وبيان التغير في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغيرات في حقوق الملكية عن البنود الغير مؤهلة للإفصاح عنها في هذه القوائم.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التصوير ساري المفعول اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

التفسير - ٣١

الدخل - عمليات المبادلة (المقايضة) التي تتطوي على خدمات إعلانية

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمحلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٣١ الدخل- عمليات المبادلة (المقايضة) التي تطوي على خدمات إعلانية (SIC-٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير-٣١ مصلح لألسل الإنتاج. نطق وسلطة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقامة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المرجع

معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات"

المسألة الخلفية

١ يمكن أن تدخل شركة (إشعار إليها بالمصطلح) (البائع) في عملية مقايضة (مبادلة) لتقديم خدمات إعلانية مقابل تلقي خدمات إعلانية من عليها (المقابل). ويمكن عرض الإعلانات على شبكة الإنترنت أو على مواقع اللوحات الإعلانية أو الإذاعة والتلفزيون أو النشر في الصحف والمجلات أو العرض في وسيلة دعائية أخرى.

٢ في بعض الحالات، لا يتم تبادل مبالغ نقدية أو خلالها فيما بين الشركات وفي بعض الحالات الأخرى، يتم أيضا تبادل مبالغ نقدية أو خلالها تكون متساوية أو متقاربة.

٣ البائع الذي يقدم الخدمات الإعلانية ضمن نشاطاته العادية يعترف بإيرادات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨ من عملية مقايضة تتضمن الإعلان وذلك عندما تكون الخدمات المتبادلة غير متساوية (الفقرة ١٢ من معيار المحاسبة الدولي ١٨) ومقدار الدخل يمكن قياسه بشكل يمكن الإعتماد عليه (الفقرة ٢٠ (أ)) من معيار المحاسبة الدولي ١٨). وذلك ضمن اعتبارات أخرى، وينطبق هذا التصوير فقط على تبادل الخدمات الإعلانية غير المتشابهة. أما تبادل الخدمات الإعلانية المتشابهة فلا يشكل عملية منتجة الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.

٤ والموضوع هو تحت لوة ظروف وأحوال يستطيع البائع قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المقدمة أو المستلمة من عملية مقايضة.

الإجماع

٥ إن الدخل من عملية مقايضة تتضمن الإعلان لا يمكن قياسه بشكل موثوق بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة، وعلى كل حال فإن البائع يمكن أن يجري قياسا يعتمد عليه للدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية التي يقدمها في عملية مبادلة وذلك بالرجوع والإشارة فقط إلى عمليات غير تبادلية تنصف بما يلي:

(أ) تتضمن أعلانا مقلدا للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(ب) الصلابة متكرر الحوادث؛

(ج) الصلابة تمثل عددا غالبا من الصلابة والقيمة عند مقارنتها مع كافة عمليات تقديم إعلان مقلد للإعلان الذي تغطيه عملية المبادلة؛

(د) تتضمن مبالغ نقدية و/أو أي شكل آخر من القيم (مثل أوراق مالية متداولة أو أصول غير نقدية أو خدمات أخرى) وتكون لها قيمة عادلة قليلة للقياس بشكل يعتمد عليه؛ و

(هـ) لا يدخل فيها نص الطرف المقابل الدائل في عملية المقايضة.

أساس الاستنتاجات

٦ تتطلب الفقرة ٩ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أن يقاس الدخل بالقيمة العادلة للقيم التي استلمت أو التي سيتم استلامها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للخدمة المستلمة بشكل يمكن الإعتماد عليه فإن الدخل يقاس بالقيمة العادلة للخدمات المقدمة مع تعديل تلك القيمة بالنقد (أو ما يعادل النقد) الذي تم تحويله. تذكر الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ أنه عندما لا يكون ممكنا إجراء تقدير ممكن الإعتماد عليه لنتائج عملية تتضمن تقديم خدمات (على سبيل المثال لا يمكن قياس الدخل بشكل يمكن الإعتماد عليه) فيجب الاعتراف بالدخل فقط في حدود النفقات المعترف بها والقابلة للإسترداد، وكما هو موضح في الفقرة ٢٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨، فإن هذا يعني أن الدخل يعترف به فقط في حدود التكاليف المتوقع استردادها، وحيث أنه لا يمكن إجراء تقدير يمكن الإعتماد عليه لنتائج المعاملات فإنه لا يكون هناك اعتراف بأي ربح.

٧ الفقرة ٣١ من الإطار تنص على أن المعلومات تكون موثوقة (يمكن الإعتماد عليها) عندما تظل من أية أخطاء مالية أو محابية وتتصف بالمصداقية. وليس من العملي قياس الدخل بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة من العميل في عملية المقايضة لأنه يلزم وجود معلومات موثوقة لدعم القياس وهي ليست متوفرة لدى البائع، وبالتالي يتم قياس الدخل الناتج من عملية المبادلة التي تتضمن خدمات إعلانية وذلك بالقيمة المعادلة للخدمات الإعلانية المقدمة من البائع إلى العميل.

٨ تعرف الفقرة ٧ من معيار المحاسبة الدولي ١٨ القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بها استبدال الموجودة (الأصل) أو تسوية المطلوبة بين فرقاء عارفين وراغبين وذلك في عملية تبادل تتم على أساس تجاري خالية من المصلحة. وإن السعر المعطى للخدمة لا يشكل دليلا يعتمد عليه لبيان القيمة العادلة ما لم يتم تدعيمه بمعاملات مع أطراف مطلعة وراغبة في عملية تجارية خالية من المصلحة. وبالنسبة للمعاملات التي تقدم أساسا موثوقا مناسباً للدعم المشار إليه فيجب أن تكون الخدمات المشمولة متشابهة وأن تكون هناك عمليات متعددة وتبادل لقيم يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ومشاركة فريق ثالث مستقل بموجب اتفاقية مقايضة لا يمكن قياسها بشكل يمكن الإعتماد عليه إلا إذا كانت مجمعة من خلال الرجوع إلى عمليات ليست عمليات مبادلة ولكنها تتصف بهذه الخصائص.

٩ وعلى كل حال، فإن الشيكات المتبادلة على سبيل المثال، وذلك بقيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير بين نفس الشركات التي تقدم وتتلقى خدمات إعلانية الذي قد يتضمن فقط دفعا نقديا جزئيا بشكل أساسا يعتمد عليه القيمة العادلة للخدمة وذلك في حدود العنصر النقدي (وذلك باستثناء حالة تبادل دفعات نقدية جزئية ذات قيمة متساوية أو متساوية إلى حد كبير) ولكنها لا تقدم دليلا يمكن الإعتماد عليه للقيمة العادلة لكامل العملية.

١٠ كما أن القياس الموثوق للقيمة العادلة للخدمة يعتمد أيضا على عدد من العوامل الأخرى مثل الصناعة (الحرفة) نفسها وعدد المشاركين في السوق وطبيعة الخدمات وعدد العمليات في السوق. وبالنسبة لعمليات المبادلة التي تنطوي على الخدمات الإعلانية فإن القيمة العادلة للخدمات الإعلانية تكون قليلة للقياس بشكل يعتمد عليه عندما تكون هناك عمليات مستقلة غير قائمة على أساس المبادلة وتتضمن خدمات مشابهة وتقدم دليلا موثوقا لإثبات وقياس القيمة العادلة لعملية المبادلة.

تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

تاريخ التنفيذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٢١ ديسمبر ٢٠٠١. ويجب الأخذ في الاعتبار تعديل السياسات المحاسبية طبقاً لمتطلبات التحول الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٨.

التفسير - ٣٢

الأصول غير الملمومة - تكاليف الموقع الإلكتروني

تتضمن هذه النسخة التعديلات الناشئة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمجلة التي تم إصدارها حتى تاريخ ٣١ مارس ٢٠٠٤.

التفسير-٣١ الدخل- عمليات المبالغة (المقايضة) التي تنطوي على خدمات إعلانية (SIC-٣١) مبين في الفقرات ٥. إن التفسير-٣١ مصاحب لأساس الإنتاج. نطاق ومطابقة للتفسيرات مبينة في الفقرة ١ والفقرات ٨-١٠ المقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المراجع

- معيار المحاسبى الدولي ١ "عرض البيانات المالية" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٢ "المخزون" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١١ "عقود الإنشاء"
- معيار ١٦ "الملوكات والمصانع والمعدات" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ١٧ "عقود الإيجار" (كما هو معدل في ٢٠٠٣)
- معيار ٣٦ "إخفاض قيمة الأصول" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار ٣٨ "الأصول غير ملموسة" (كما هو معدل في ٢٠٠٤)
- معيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "إنتاج الأعمال"

المسألة الخلفية

١ يمكن أن تطرا نفقات دلخية في الشركة لتطوير وتشغيل موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخليا أو خارجيا. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه خارجيا لإغراض متعددة مثل الترويج والإعلان لمنتجات وخدمات الشركة وتقديم خدمات إلكترونية وبيع المنتجات والخدمات. ويمكن أن يستخدم الموقع الإلكتروني المصمم للوصول إليه داخليا لتخزين مبيعات الشركة وتفاصيل عن العملاء ومعلومات بحثية ذات علاقة.

٢ ويمكن وصف مراحل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:

- (أ) التخطيط- ويتضمن إجراء دراسات الجوى الإقتصالية وتحديد الأهداف والمواصفات وتقييم البدائل واختيار الأفضل منها.
- (ب) تطوير التطبيقات و البنية التحتية- وتتضمن الحصول على اسم مجال وشراء وتطوير أجهزة وبرمجيات التشغيل، وتجهيز للتطبيقات المطورة واختيار الجهد.
- (ج) تطوير الرسم التخطيطي للموقع- ويتضمن تصميم شكل الصفحة على الموقع الإلكتروني.
- (د) تطوير المحتوى- ويتضمن خلق وشراء وتحضير وتحميل المعلومات على الموقع الإلكتروني إما على شكل نص أو رسم تخطيطي قبل الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويمكن تخزين هذه المعلومات على شكل بيانات منفصلة يتم إدخالها في الموقع (أو الوصول إليها من الموقع) أو تشغيلها مباشرة في الصفحة على الموقع الإلكتروني.

٣ وعند الإنتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة تحافظ الشركة وتعزز التطبيقات والبنية التحتية والرسم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.

٤ وعند حساب النفقات الداخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة للوصول إليها داخليا أو خارجيا، يجب الأخذ بالإعتبار المسائل التالية:

- (أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني أصل غير ملموس تم توليده داخليا ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولي ٣٨؟
- (ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل تلك النفقات.

٥ ولا ينطبق هذا التفسير على النفقات على شراء وتطوير وتشغيل المعدات الإلكترونية الخاصة بالموقع (على سبيل المثال خوادم الشبكة وخوادم المراحل والإنتاج وتوصيلات الإنترنت). يتم حساب مثل

تلك النفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦ "الممتلكات، والمصانع والمعدات". وبالإضافة إلى ذلك، وعندما تطرأ نفقات خاصة بمزود خدمة الإنترنت التي تضيف الموقع الإلكتروني للشركة، يتم الاعتراف بالنفقات بموجب المعيار المحاسبي الدولي ١ الفقرة ٧٨ وبموجب الإطار عندما يتم نقل الخدمات.

٦ ولا ينطبق المعيار المحاسبي الدولي على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها الشركة برسم البيع في الميقاتي المعادي للعمل (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١١) أو عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧. ووفقاً لذلك، لا ينطبق التفسير على النفقات بشأن تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برنامج الموقع الإلكتروني) ليبيعه إلى شركة أخرى. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار تشغيلي، يطبق المؤجر هذا التفسير. وعند تأجير الموقع الإلكتروني بموجب عقد إيجار مالي، يطبق المستأجر هذا التفسير عقب الاعتراف المبني بالأصل المؤجر.

الإجماع

٧ يعتبر الموقع الإلكتروني للشركة الذي ينشأ عن التطوير والذي هو من أجل الوصول إليه داخلياً أو خارجياً، أصل غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨.

٨ ويجب النظر إلى الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس، فقط عندما تلبى الشركة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٢١ بالإضافة إلى الإمتثال مع المتطلبات العامة التي تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ للاعتراف والقياس المبني. ويمكن للشركة بشكل خاص أن يكون باستطاعتها تلبية المتطلبات لكي تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني سيأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٥٧ (د) عندما، على سبيل المثال، يكون في مقدور الموقع الإلكتروني أن يأتي بإيرادات بما فيها الإيرادات المباشرة عن تنفيذ الطلبات. ولا تستطيع الشركة أن تثبت كيف أن الموقع الإلكتروني المطور فقط أو مبدئياً للترويج والإعلان عن منتجاتها وخدمات سوف يأتي بمنافع اقتصادية مستقبلية محتملة وبما لذلك يجب الاعتراف بكافة النفقات على تطوير مثل ذلك الموقع الإلكتروني كنفقات عندما تطرأ.

٩ ويجب محاسبة أي نفقات داخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني للشركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨. ويجب تقييم طبيعة كل نشاط تحدث بسببه النفقات (على سبيل المثال تدريب الموظفين وصيانة الموقع على الشبكة الإلكترونية) ومرحلة تطوير الموقع الإلكتروني أو التطوير اللاحق للموقع، من أجل تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (هناك إرشاد إثنائي تم تقديمه في ملحق هذا التفسير). على سبيل المثال:

(أ) تشابه مرحلة التخطيط في طبيعتها مع مرحلة البحث في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٤-٥٦. ويجب الاعتراف بالنفقات التي طرأت في هذه المرحلة كنفقات عندما طرأت.

(ب) مرحلة تطوير التطبيقات والبنية التحتية ومرحلة الرسم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى تشابه في طبيعتها، إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى لإغراض أخرى بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات الشركة، مرحلة التطوير في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٥٧-٦٤. ويجب تضمين النفقات المطارة في تلك المراحل في كلفة الموقع الإلكتروني المعترف بها كصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن أن تدرى النفقات مباشرة أو يتم توزيعها على أسس منطقية وثابتة لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استخدامه. فطى سبيل المثال، يجب تضمين النفقات على المشتريات أو على إيجاد محتوى (بخلاف المحتوى للترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة) خاص بالموقع الإلكتروني، أو النفقات التي تمكن من استخدام المحتوى (على سبيل

المثال الرسوم للحصول على رخصة للنسخ) على الموقع الإلكتروني، في كلفة التطوير عندما تحدث هذه الحالة. غير أنه وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ٧١، يجب عدم الاعتراف بالنفقات على بند غير ملموس اعتبر مبدئياً كمصروف في بيانات مالية سابقة، على أنه جزء من كلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق (على سبيل المثال عندما يتم إطفاء تكلفة حقوق التكاليف بالكامل ويتم تبعا لذلك توفير المحتوى على الموقع الإلكتروني).

(ج) ويجب اعتبار النفقات التي طرأت في مرحلة تطوير المحتوى، إلى الحد الذي تم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج عن منتجات وخدمات للشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) كمصروفات عندما طرأت وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ١٩ (ج). على سبيل المثال، عند صواب النفقات على الخدمات المهنية لالتقاط الصور الرقمية لمنتجات الشركة ولتعزيز عرضها، يجب اعتبار النفقات كمصروفات على الخدمات المهنية التي تم تلقيها خلال العملية وليس عندما تعرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل حالما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب اعتبار النفقات الطارئة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما طرأ ما لم يلبى المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ١٨.

١٠ يجب قياس الموقع الإلكتروني الذي يعتبر أصل غير ملموس بموجب الفترة ٨ من هذا التفسير بعد الاعتراف المبني عن طريق تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي. ٣٨. ففترات من ٧٧-٨٧. ويجب أن يكون أفضل تقدير لفائدة مدة بقاء الموقع الإلكتروني قصيراً.

أساس الاستنتاجات

[إن النص الأصلي موضع إشارة يمكن مراجعته معيار المحاسبة الدولي ١٦ عام ٢٠٠٣ وإصدار لاحق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣: النص الجديد وضع تحته خط، والنص الملغى وضع خلاله خط]

١١ يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ٨ ٧ الأصل غير الملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد دون الجوهري المادي المستقل للإستعمال في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو إنتاج أو توفير الآخرين أو لإحلال أو جارية. ويقسم المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفترة ٩ ٨ برمجية الحاسوب كمثال شائع على الأصل غير الملموس. وبالمقارنة يختبر الموقع الإلكتروني مثالا آخر على الأصل غير الملموس.

١٢ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ٦٨ ٥٦ اعتبار النفقات على البند غير الملموس على أنه مصروف طارئ ما لم يشكل جزءاً من نفقات أصل غير ملموس يلبى معيار الاعتراف المذكور في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترات من ١٨-٦٧ ٥٥. ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفترة ٦٩ ٥٤ أن يتم اعتبار النفقات على الأنشطة الجديدة كمصروف طارئ. ولا تجري الشركة التي تطور موقعها الإلكتروني للوصول إليه داخلياً أو خارجياً تشاملاً جديداً إلى الحد الذي يتم فيه خلق أصل غير ملموس مولد داخلياً. وتطبق المتطلبات والإرشاد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترات ٥٢-٦٧ ٥٤-٥٥ بالإضافة، إلى المتطلبات العامة الموصوفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفترة ٢١ ٥٤: الاعتراف والقياس المبني لأصل غير ملموس، على النفقات الطارئة لدى تطوير الموقع الإلكتروني للشركة. وكما تم وصفها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفترات من ١٥-٦٧ ٥٤-٥٥، فإن تكلفة الموقع الإلكتروني المعترف به كصل غير ملموس مولد داخلياً يشمل كلفة النفقات التي يمكن أن تعزى

مباشرة لـ توزيعها على أسس منطقية وثابتة وهي ضرورية من أجل إيجاد وإنتاج وإعداد الأصل ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة من استهلاكه.

١٣ ويتطلب المعيار المحاسبي ٣٨ الفقرة ٥٤ ٤٢ أن يتم اعتبار النفقات على الأبحاث (أو على مرحلة الأبحاث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما طرأ، والأمثلة المقدمة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٦ ٤٤ تشابه الأنشطة التي تم إجراؤها في مرحلة التخطيط من تطوير الموقع الإلكتروني. وتبعا لذلك تعتبر النفقات الطارئة في مرحلة التخطيط لتطوير الموقع الإلكتروني كمصروف عندما طرأ.

١٤ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ٤٥ أن يتم اعتبار الأصل غير ملموس الذي ينشأ عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا استطاعت الشركة أن تثبت تأييدها للمعيار لسنة المحددة. وأحد تلك المعايير هو إثبات كيف سيولد الموقع الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ ٤٥ (د)). ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٠ ٤٨ إلى أنه يتم تأييد هذا المعيار عن طريق تقييم المنافع الاقتصادية التي سيتم تلقيها من الموقع الإلكتروني وباستخدام المبادئ الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ تخفيض الأصول، والذي يعتبر القيمة الحالية للنفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للموقع الإلكتروني. ويمكن أن تتضمن المنافع الاقتصادية المتوقعة من أصل غير ملموس كما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٧ إيرادات من بيع المنتج أو الخدمات وتوفير التكاليف أو أي منافع ناتجة عن استخدام الأصل بواسطة الشركة. لذا، يمكن تقييم المنافع الاقتصادية المستقبلية عندما يكون الموقع الإلكتروني قادرا على توليد الإيرادات. ولا يعتبر الموقع الإلكتروني الذي تم تطويره فقط أو مبدئيا من أجل الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة كأصل ملموس، لأن الشركة لا تستطيع أن تثبت المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستتحقق. وتبعا لذلك تعتبر كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني فقط أو مبدئيا من أجل الترويج والإعلان عن منتجات وخدمات الشركة كمصروف عندما طرأ.

١٥ ويتم الاعتراف بالأصل غير ملموس بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ ٤٩ إذا، وفقط إذا، أتي للمعيار المحددة. ويشير المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٥ ٥٤ إلى أن الكلفة لأصل غير ملموس مولد داخليا هي مقدار المصروفات الطارئة منذ التاريخ الذي أتي فيه أو لا الأصل غير ملموس معايير الاعتراف المحددة. وعندما تحصل الشركة على محتوى أو تخلفه لإغراض خلاف الإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة، فمن المحتمل تحديد أصل غير ملموس (على سبيل المثال رخصة أو حق تأليف) منفصلا عن الموقع الإلكتروني. غير أنه لا يتم الاعتراف بأصل منفصل عندما تعزى النفقات بشكل مباشر لـ توزيعها على أسس منطقية وثابتة من أجل خلق وإنتاج وإعداد الموقع الإلكتروني ليصبح قادر على التشغيل بالأسلوب المقصود من الإدارة المقصود منه استهلاكه - يتم تضمين النفقات في تكلفة تطوير الموقع الإلكتروني.

١٦ ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٩ ٥٧ (ج) أن يتم اعتبار النفقات على أنشطة الإعلان والترويج كمصروف عندما طرأ. وينظر إلى النفقات الطارئة على تطوير محتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات) على أنه نشاط إعلاني أو ترويجي وتبعا لذلك يعتبر كمصروف عندما طرأ وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٥٧ (ج).

١٧ وبما ينتهي تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ الشركة الأنشطة الموصوفة في المرحلة التشغيلية. وتعتبر النفقات التي على تعزيز أو صيانة الموقع الإلكتروني للشركة كمصروف عندما طرأ ما لم يأت بالمعيار المحاسبي المعترف بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٠. ويرجع المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦١ أنه إذا كانت النفقات مطلوبة لمصلحة الأصل في بداية تقييم معيار الأداء، فيتم الاعتراف

بالنقطة كمصرف - عندما طرأ* ما أن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ المنشأة بالأنشطة المذكورة في المرحلة التشغيلية. ويتم الاعتراف بالنقطة اللاحقة من أجل تحسين أو المحافظة على الموقع الإلكتروني للمنشأة على أنها مصرف عند تكيدها ما لم تلبى معيار الاعتراف الواردة في الفقرة ١٨ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وتبين الفقرة ٢٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨ أن معظم النقطة اللاحقة هي على الأرجح للمحافظة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المصدرة في أصل غير ملموس قلتم أكثر منها لتحقيق تعريف الأصل غير الملموس ومعيار الاعتراف المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٨. إضافة إلى ذلك، من الصعب غالباً أن تُسبب النقطة اللاحقة ميلئرة إلى أصل غير ملموس محدد بدلاً من نسبها إلى مؤسسة عمل ككل. لذلك فإنه من المنطوق أن يتم الاعتراف بالنقطة اللاحقة - النقطة التي يتم تكيدها بعد الاعتراف الأولي بالأصل غير الملموس المشتري أو بعد إتمام الأصل غير الملموس المولد داخلياً - في المبلغ المسجل للأصل*.

١٨ يتم قياس الأصل غير الملموس بعد الاعتراف المبني بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات ٧٢-٨٧ ٦٣-٨٤. ونموذج إعادة التقييم يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٧٥ ٦٤ فقط عندما يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط. غير أنه، من غير المحتمل أن يوجد سوق نشط على الموقع الإلكتروني، يطبق نموذج التكلفة يتم معالجة الإثارة المرجعية. وبالإضافة إلى ذلك، حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٨٤ على أنه توجد لأصل غير الملموس دائماً مدة بقاء مفيدة مسدودة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الفقرة ٧٤. وكما هو مشار إليه في الفقرة ٩٢ ٨١ من معيار المحاسبة الدولي ٣٨، تخضع العديد من الأصول غير الملموسة للتقادم الفني، ونظراً لتاريخ التغيرات المريعة في التقنية، فإن العمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني سيكون قصيراً.

تاريخ الإجماع

أيار ٢٠٠١

تاريخ النفاذ

يصبح هذا التفسير ساري المفعول بتاريخ ٢٥ آذار ٢٠٠٢. ويجب محاسبة تأثيرات تبني هذا التفسير باستخدام المتطلبات الانتقالية للمعايير المحاسبية الدولية ٣٨ الذي تم إصداره في ١٩٩٨. لذا، عندما لا يلي الموقع الإلكتروني معيار الاعتراف كأصل غير ملموس، لكن تم الاعتراف به سابقاً كأصل، فيجب عدم الاعتراف بالبلند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذاً. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائماً، وتلبي نقطة تطويره معايير الاعتراف به كأصل غير ملموس لكن تم الاعتراف به سابقاً كأصل، فيجب عدم الاعتراف بالأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير نافذاً. وعندما يكون الموقع الإلكتروني قائماً وتلبي نقطة تطويره معايير الاعتراف به كأصل غير ملموس، وتم الاعتراف به سابقاً كأصل وتم قياسه مبدئياً عند حد التكلفة، فيعتبر المبلغ الذي تم الاعتراف به مبدئياً بأنه قد تم تحديده على نحو ملائم.

* يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ "الممتلكات والمصالح والمساعات" كما هو منقح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في علم ٢٠٠٣ أن تشمل جميع التكاليف اللاحقة في مبدأ الاعتراف العلم الفلس به وإلزام مطلب الإثارة إلى معايير الأداء المثبتة أصلاً. وتم تعديل معيار المحاسبة الدولي ٣٨ قيمة التفسير في معيار المحاسبة الدولي ١٦ وتم إلغاء الفقرات المنشورة فيها بالتصديق. وتم شطب هذه الفقرة لتجنب أي التباس.

١ * نص الأصلي تم إنشاؤه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "٢ إجماع الأصل" في نسخة ٢٠٠٤.

ملحق للتفسير - ٢٢

يعتبر هذا الملحق توضيحاً فقط ولا يشكل جزءاً من التفسير. والهدف من هذا الملحق هو توضيح أمثلة التناقضات التي تحدث خلال كل مرحلة من المراحل الموصوفة في الفقرات ٢ و ٣ من التفسير ويوضح أيضاً تطبيق التفسير للمساعدة في توضيح معناه. وليس المقصود من ذلك أن تمثل تلك الأمثلة قائمة شاملة بالتناقضات التي يمكن أن تكون طارئة.

أمثلة تطبيقية على التفسير ٣٢

المرحلة / طبيعة التناقضات	المعالجة المحاسبية
<p>التخطيط:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إجراء دراسات جدوى اقتصادية • تحديد موصفات الأجهزة والبرمجيات للحواسيب الآلية • تقييم بدائل المنتجات الأخرى والموردين • اختيار الأفضل 	<p>المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٨ الفقرة ٥٤</p>
<p>تطوير التطبيقات والبنية التحتية</p> <ul style="list-style-type: none"> • شراء أو تطوير أجهزة الحاسب الآلي 	<p>يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦</p>
<ul style="list-style-type: none"> • الحصول على اسم مجال • تطوير برمجيات التشغيل (على سبيل المثال نظام التشغيل وبرمجية المكن • تطوير شيفرة للتطبيق • إدخال التطبيقات المعالورة على الموقع الإلكتروني • فحص الجهد 	<p>المصروف عندما طرأ ما لم تميز التناقضات بشكل مباشر أو توزع على لاس من محول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استتماله، وأن الموقع الإلكتروني يابي معايير الإعراف بموجب المعيار المحاسبي ٢٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي ٢٨ الفقرة ٥٧^(١)</p>
<p>تطوير الرسوم التخطيطية</p> <ul style="list-style-type: none"> • تصميم شكل صفحات الموقع على الشبكة. (الشكل والألون) 	<p>المصروف عندما طرأ ما لم تميز التناقضات بشكل مباشر أو توزع على لاس منطقي وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استتماله وأن الموقع الإلكتروني يابي معايير الإعراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٨ الفقرة ٢١ والمعيار المحاسبي الدولي ٢٨ الفقرة ٥٧^(١)</p>

المعالجة المحاسبية	تكملة للنموذج في الصفحة السابقة المرحلة / طبيعة النفقات
<p>تطوير المحتوى</p> <p>المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ الفقرة ٦٩(ج) إلى الحد الذي يتم فيه تطوير المحتوى للإعلان والترويج لمنتجات وخدمات الشركة (على سبيل المثال الصور الرقمية للمنتجات). وفي حال كان الوضع خلاف ذلك، المصروف عندما طرأ ما لم تعزى النفقات بشكل مباشر أو توزع على أساس معقول وثابت لإعداد الموقع الإلكتروني للهدف المقصود من استتماله وأن الموقع الإلكتروني يلبي معايير الإعراف بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٢١ والمعيار ٣٨ الفقرة ٥٧^(١)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • خلق وشراء وإعداد (إيجاد الروابط وملصقات التعريف) وتحميل المعلومات إما على شكل نصوص أو رسوم تخطيطية في طبيعتها على الموقع الإلكتروني قبل إتمام تطوير الموقع الإلكتروني. وتتضمن الأسئلة على المحتوى المعلومات حول الشركة والمنتجات والخدمات المعروضة للبيع والمواضيع التي يصل إليها المشتركين.
<p>المصروف عندما طرأ، ما لم في حالات نادرة يلبي المصروف المعايير الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ١٨، حيث في تلك الحالة يتم تضمين النفقات في تكلفة الموقع الإلكتروني.</p>	<p>للتشغيل</p> <ul style="list-style-type: none"> • تحديث الرسومات التخطيطية ومراجعة المحتوى • إضافة مهام ومميزات ومحتوى جديد • تسجيل الموقع الإلكتروني لدى أليات البحث • بيانات الإسناد • مراجعة الوصول الأمن • تحليل استخدام الموقع الإلكتروني
<p>المصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرات من ٦٥-٧٠.</p>	<p>لأخرى</p> <ul style="list-style-type: none"> • نفقات البيع والنفقات الإدارية ولأخرى العامة الكلية ما لم تعزى بشكل مباشر لإعداد الموقع الإلكتروني لغرض الإستخدام • تحديد مواطن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل للمبنية مقارنة قبل أن يحقق الموقع الإلكتروني الأداء المخطط له (على سبيل المثال اختبار البدلية للخطئة • تدريب الموظفين على إدارة الموقع الإلكتروني
<p>(١) كافة النفقات على تطوير الموقع الإلكتروني هي فقط أو أنها مبنية من أجل الترويج والإعلان عن منتجات الشركة وخدماتها ويتم الإعراف بها كمصروف عندما طرأ بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الفقرة ٦٨.</p>	

قائمة المصطلحات

أخذت قائمة المصطلحات هذه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها كما يحتويها هذا الكتاب. وترد الإشارات حسب رقم المعيار أو التفسير ورقم الفقرة.

وتتضمن هذه القائمة أيضاً مقطوعات من "بطار إعداد وعرض البيانات المالية". إن الإشارات إلى الإطار مسبوقة بحرف ط.

وتبين الإشارات الواردة أعلاه بين أقواس إلى اختلافات بسيطة في الصياغة.

المعايير المحاسبية	المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.	المعيار ٨. ٥
الربح المحاسبي	ربح أو خسارة الفترة قبل طرح المصروف الضريبي.	المعيار ١٢. ٥
أساس الاستحقاق المحاسبي	يتم الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعلن) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة التي ترتبط بها.	الإطار ٢٢
الإجازات المدفوعة للمتركمة	الإجازات المدفوعة التي يتم ترحيلها ويمكن استخدامها في فترات مستقبلية في حال عدم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله.	المعيار ١٣، ١٩
تاريخ عملية الاندماج بالشراء	التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشتري بشكل فعال على المنشأة المشتراة.	معيار التقرير ٣ (أ)
السوق النشط	السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية: (أ) تجانس البنود المتداولة داخل السوق؛ (ب) إمكانية إيجاد مشترين وبيّعين راغبين في أي وقت؛ و (ج) تكون الأسعار في متناول الجمهور.	المعيار ٦، ٣٦ المعيار ٨، ٣٨
الإفتراضات الإكوتورية	إن نزاهة المنشأة وإسجلها بشكل متبادل يعد من أفضل التقديرات حول المتغيرات الديمغرافية والمالية التي ستحدد لتكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد التوظيف.	المعيار ٧٢، ١٩ ٧٣
المكسب والخسائر الإكوتورية	تشمل المكسب والخسائر الإكوتورية ما يلي: (أ) تعديلات الخبرة (آثار الفروقات بين الإفتراضات الإكوتورية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و (ب) آثار التقديرات في الإفتراضات الإكوتورية.	المعيار ٧، ١٩
القيمة الحالية الإكوتورية لمنافع التقاعد الموعودة	القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة وفق خطة منافع التقاعد للموظفين الحاليين والسابقين، التي تُنسب للخدمة التي تم تقديمها مسبقاً.	المعيار ٨، ٢٦
الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية الصومية	انظر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الصومية	

المعيار ٦,٣٦ (المعيار ٨,٣٨) المعيار ٣ (أ)	تاريخ الإنفاقة (الإنماج الأعمال)	تاريخ التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإنماج وتاريخ الإعلان عنه، في حالة المنشآت المسجلة. أما في حال الإستيلاء غير الودي على شركة ماء، يكون أول تاريخ يتم فيه التوصل إلى اتفاق جوهري بين الأطراف موضوع الإنماج هو تاريخ قبول عدد كافٍ من ملاكي المنشأة المشتركة عرض المنشأة المشتركة ممارسة السيطرة على المنشأة المشتركة.
المعيار ٥,٤١	النشاط الزراعي	إدارة التحول البيولوجي من قبل المنشأة للأصول البيولوجية المتوفرة برسم البيع إلى منتجات زراعية، أو إلى أصول بيولوجية إنشائية.
المعيار ٥,٤١ المعيار ٦,٣٦ المعيار ٨,٣٨	المنتجات الزراعية الإطفاء (الإستهلاك ^١)	عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة. التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.
المعيار ٩,٣٩	التكلفة المغطاة لأصل مالي أو إلتزام مالي	المبلغ الذي يقاس بمقداره الأصل المالي أو الإلتزام المالي عند الاعتراف الأولي مطروحاً منه دفعات تسديد المبلغ الأصلي مضاعفاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة الفقدان الفعالة لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي ومبلغ الإستهلاك، ومطروحاً منه أي تخفيض (مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص) لانخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل.
المعيار ٥,٣٣ المعيار ٨,٣٨ (الإطار ٤٩) (أ)	زيادة في حصة السهم من الأرباح أو تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو تخفيض في حصة السهم من الخسائر	زيادة في حصة السهم من الأرباح أو انخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة لتفraz أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها، وأن الخوالات أو الضمقات قد تمت ممارستها، أو أن الأسهم العادية قد صدرت بعد تلبية شروط محددة.
	الأصل	عبارة عن مورد: (أ) سيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة؛ و (ب) يتوقع أن تتحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

^١ في حالة الأصل غير الملموس أو الشهرة، يُستخدم عموماً مصطلح "الإطفاء" عوضاً عن "الإستهلاك"، وكلا المصطلحان لهما نفس المعنى.

المعيار ٧،١٩	الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع موقوفين طويل الأجل	الأصول (عدا عن الأدوات المالية غير القابلة للتحويل الصادرة عن المنشأة معدة للتقارير المالية): (أ) التي تحتفظ بها منشأة (صندوق استثماري) مستقلة قانونياً عن المنشأة معدة للتقارير المالية والتي توجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و (ب) المتوفرة لإستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، وهي غير متاحة لدائتي المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المنشأة معدة للتقارير المالية إلا في إحدى هاتين الحالتين: (١) إذا كانت الأصول المتبقية في الصندوق كافية للإيفاء بجميع التزامات منافع الموظفين ذات العلاقة الخاصة بالخطوة أو المنشأة معدة للتقارير المالية؛ أو (٢) إعادة الأصول إلى المنشأة معدة للتقارير المالية لتسديدها مقابل منافع الموظفين التي تم دفعها مسبقاً.
المعيار ٢،٢٨	منشأة زميلة	هي المنشأة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها ولا يمكن إعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه.
المعيار ٩،٣٩	الأصول المالية المتوفرة للبيع	هي تلك الأصول المالية غير المشقة المخصصة للبيع أو غير المصنفة (أ) قروضاً ونصفاً مدينة، أو (ب) استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، أو (ج) أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
المعيار ٢،٣٠	بنك	مؤسسة مالية تكون إحدى نشاطاتها الرئيسية قبول الودائع والإقتراض بقصد الإقراض والإستثمار، وتدرج ضمن الأعمال المصرفية أو التشريعات المعملة.
المعيار ١٠،٣٣	ربحية المسهم الأسهمية	ربح الفترة الذي يُنسب إلى حصة الأسهم العادية (البسط) مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (المقام).
المعيار ٥،٤١	الأصول البيولوجية	الكائنات الحية من الحيوان والنبات.
المعيار ٥،٤١	التحول البيولوجي	عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج، التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
المعيار ٤،٢٣	تكاليف الإقراض	النفقات والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.

مؤسسة أعمال	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يتم تنفيذها وإدارتها بفرض تقديم ما يلي: (أ) مردود على المستثمرين؛ أو (ب) تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى بطريقة مباشرة ومتناسبة لحاملي الوثيقة أو المشاركين. تتألف مؤسسة الأعمال عموماً من مداخلات، وعمليات تطبق على تلك المداخلات، ومخرجات ناتجة يتم استخدامها أو سيتم استخدامها لتوليد الإيرادات. في حال تضمنت المجموعة المنقولة من الأنشطة والأصول الثمينة، يفترض أن تلك المجموعة المنقولة هي مؤسسة أعمال.	معيار التقارير ٣ (أ)
إدماج الأعمال	دمج منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة ضمن منشأة معدة للتقارير المالية.	معيار التقارير ٣ (أ)
إدماج الأعمال الذي يتضمن منشآت أو مؤسسات أعمال تخضع لميطرة مشتركة	اندماج الأعمال الذي ينتج عنه في النهاية سيطرة نفس الجهة أو الجهات على كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الإدماج قبل وبعد عملية الإدماج، وتكون تلك السيطرة دائمة.	معيار التقارير ٣ (أ)
قطاع الأعمال	هي الجزئيات المكونة للمنشأة والقابلة للتمييز يقوم كل منها بإنتاج منتج أو تقديم خدمة مختلفة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات ذات العلاقة ويخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن مخاطر وعائدات قطاعات أعمال أخرى.	المعيار ٩,١٤
رأس المال	بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، هو عبارة عن صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة. وتتبنى معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال. بموجب المفهوم المادي لرأس المال، مثال القدرة التشغيلية، هو عبارة عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة التي تستند على سبيل المثال، إلى وحدات الإنتاج لكل يوم.	الإطار (١٠٢)
الرسملة	الإعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين.	المعيار ١١,٢٣
القيمة المسجلة	المبلغ الذي يعترف بمقداره بالأصل بعد طرح أي استهلاك (إهلاك) متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة من ذلك.	المعيار ٦,٣٦ المعيار ٦,١٦ المعيار ٨,٢٨
النقد	النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	المعيار ٦,٧
النقد المعامل	استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قليلة التحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة.	المعيار ٦,٧
مخاطرة سعر الفائدة للتدفق النقدي	مخاطرة تقلب التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية نقدية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية. وفي حال أداة دين ذات سعر عائم، على سبيل المثال، تؤدي تلك التقلبات إلى تغيير في سعر الفائدة الفعلي للأداة المالية، عادة بدون تغيير مقابل في قيمتها العادلة.	المعيار ٥٢,٢٣ (د)

المعيار ٦,٧	التدفقات النقدية الواردة والصادرة للنقد والنقد المعدل.	التدفقات النقدية
المعيار ٦,٣٦	أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة وتعتبر مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من أصول أو مجموعات أصول أخرى.	وحدة توليد النقد
المعيار التقريري ٢ (أ)	معاملة دفع على أساس الأسهم تمتلك فيها المنشأة مبلغ أو خدمات من خلال تكبد التزام معين بتحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات مقابل مبلغ تعتمد على سعر (أو قيمة) سهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.	الصلية التي تشتري فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الإلتزامات التي تتحملها أمام المورد
المعيار التقريري ٤ (أ)	حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة تأمين.	شركة التأمين المباشرة
المعيار ٥,٨	تعديل في القيمة المسجلة لأصل أو التزام، أو مبلغ الإستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والإلتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء.	التغيير في التكاليف المحاسبية
المعيار ٣٧,١٦ (المعيار ٥٥,٣٢)	مجموعة أصول متشابهة من حيث الطبيعة والاستخدام في عمليات المنشأة.	فئة أصول
المعيار ٩,٢٤	أفراد العائلة الذين قد يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم: (أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه؛ (ب) أبناء الشريك المحلي للفرد؛ و (ج) الأشخاص المعالون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي.	أفراد الأسرة المباشرة
المعيار ٨,٢١	سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.	سعر الإقفال
المعيار ٤,١٧	التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر. وهو تاريخ الاعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الاعتراف بالأصول أو الإلتزامات أو الدخل أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	بدء مدة عقد الإيجار

تعويض	<p>يشمل كافة منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ النفق على أساس الأسهم. ومنافع الموظفين عبارة عن جميع أشكال العوض النقدي المدفوع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها، مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة. كما يشمل العوض النقدي المدفوع بالنيابة عن لشركة الأم للمنشأة. يتضمن التعويض:</p> <p>(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي، والإجازة السنوية مدفوعة الراتب والإجازة المرضية مدفوعة الراتب، والمشاركة في الأرباح والمكافآت (في حال استحققت الدفع خلال ١٢ شهرا من نهاية الفترة)، والمنافع غير النقدية (كالعناية الطبية والسكن والسيارات والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) الممنوحة للموظفين الحاليين؛</p> <p>(ب) منافع ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى، والتأمين على الحياة بعد التوظيف والعناية الطبية ما بعد التوظيف؛</p> <p>(ج) منافع للتوظيف الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك منافع إجازات العمل طويلة المدة أو إجازات الإستراحة، أو منافع الخدمة الطويلة، ومنافع المعجز طويل الأجل، وفي حال لم تستحق الدفع بشكل كامل خلال ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة؛</p> <p>(د) منافع نهاية الخدمة؛ و</p> <p>(هـ) النفق على أساس الأسهم.</p>	المعيار ٩.٢٤
أداة مركبة	<p>بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها كما لو أنها بيانات مالية لوحدة محاسبية ولحده هي المجموعة :</p>	المعيار ٢٨,٣٢
البيانات المالية الموحدة	<p>بيانات مالية لمجموعة معينة يتم عرضها على أنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.</p>	المعيار ٤,٢٧ المعيار ٢,٢٨
عقد إنشاء	<p>عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي.</p>	المعيار ٣,١١
الالتزام بالنافع	<p>الترام نالجم عن أعمال المنشأة حيث:</p> <p>(أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لمعاملة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كافٍ؛ و</p> <p>(ب) نتيجة لذلك، لوجدت المنشأة توفيقا صحيحا لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.</p>	المعيار ١٠,٣٧

الأصل الطارئ	أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.	المعيار ١٠,٣٧
الإلتزام الطارئ	(أ) الإلتزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية الغير المؤكدة والذي لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ أو (ب) الإلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الاعتراف به لأنه: (١) من غير المحتمل طلب تدفق صالدر من الموارد التي تشمل منافع اقتصادية لتسوية الإلتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بدرجة كافية من الموثوقية.	المعيار ١٠,٣٧
الإيجار المشروط	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي لا يكون مبلغه محددًا، لكنه يقوم على أساس مبلغ مستقبلي لعمل آخر غير مرور الوقت (مثل ذلك نسبة المبيعات المستقبلية، مقدار الإستعمال المستقبلي، مؤشرات الأسعار المستقبلية، أسعار الفائدة السوقية المستقبلية).	المعيار ٤,١٧
اتفاقية أسهم تصدر تحت شروط معينة (مشروطة)	اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تلبية شروط محددة.	المعيار ٥,٣٣
أسهم عادية تصدر تحت شروط معينة	أسهم عادية قابلة للإصدار مقابل مبالغ نقدية صغيرة أو بدون مقابل أو لقاء عوض نقدي آخر عند تلبية شروط محددة ضمن اتفاقية أسهم مشروطة.	المعيار ٥,٣٣
العقد	اتفاقية بين طرفين أو أكثر يكون لها نتائج اقتصادية واضحة لا تملك الأطراف سوى فترة محدودة، إن وجدت، لتجنبها، ويعود سبب ذلك عادة إلى أن الاتفاقية قليلة للتنفيذ بقوة القانون. ويمكن أن تأخذ العقود أشكالاً مختلفة وليس بالضرورة أن تكون خطية.	المعيار ١٣,٣٢
السيطرة (على منشأة)	تضي الفترة على السيطرة أو التحكم في السجلات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك المنشأة	المعيار ٩,٢٤، المعيار ٤,٢٧، المعيار ٢,٢٨، (المعيار ٣,٣١)، (معيار التقرير ١.٣)
أصول الشركة	الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التنفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد قيد المراجعة ووحدة توليد النقد الأخرى.	المعيار ٦,٣٦
'مدى يتراوح ما بين ١٠% بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات المنشأة المتوقعة للالتزامات المتوقعة بمنافع الموظفين'	مدى حول أفضل تقديرات المنشأة للالتزامات متوقع ما بعد التوظيف. وخارج ذلك المدى، لن يكون من المعقول افتراض مقاسة الأرباح أو الخسائر الإكثورية في السنوات المستقبلية.	المعيار ٩٥,١١

المعيار ٦،١٦، المعيار ٨،٢٨	مبلغ النقد أو النقد المعدل المدفوع أو القيمة العادلة للمعوض النقدي الآخر المقدم لاستملاك أصل في وقت استملاكه أو إنشائه، أو في الحالات التي ينطبق عليها، المبلغ الذي ينسب إلى ذلك الأصل عند الإعراف الأولي به وفقاً للمتطلبات المحددة للمعيار لدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل معيار رقم ٢ المنع على أساس الأسهم.	التكلفة
المعيار ٤،٢٧	طريقة لمحاسبة الاستثمارات يتم بموجبها الاعتراف بالاستثمار بسر التكلفة. ويعترف المستثمر بالدخل من الاستثمار فقط إلى الحد الذي يقبض فيه المستثمر توزيعات من الأرباح المتراكمة للجهة المستثمر بها الناشئة بعد تاريخ عملية الإنماج بالشراء. أما للتوزيعات المقبوضة كزيادة على تلك الأرباح فتعتبر استرداداً للاستثمار ويتم الإعراف بها كتخفيض في تكلفة الاستثمار.	طريقة التكلفة
المعيار ١٢،٢	التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج مثل العمالة المباشرة وما يتم توزيعه بطريقة منتظمة من مصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكديدها لتحويل المواد إلى بضائع تامة الصنع.	تكلفة التحويل
المعيار ١٠،٢	جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وغيرها من التكاليف التي يتم تكديدها في سبيل وضع المخزون في مكانه ووضعها الحالي.	تكلفة المخزون
المعيار ١١،٢	مجموع سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (عدا عن تلك التي يمكن أن تسترددها المنشأة لاحقاً من مصلحة الضرائب) ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى التي تُنسب مباشرة إلى شراء البند. ويتم طرح الخصومات التجارية والخصومات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.	تكلفة الشراء
المعيار ٣،١١	عند إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة خلافاً لذلك، مضافاً إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.	عند التكلفة مضافاً إليها هامش ربح معين
المعيار ٦،٣٦	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	تكاليف التصرف
معيار التقرير ٥ (أ)	للتكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل (أو مجموعة التصرف)، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	تكاليف حتى البيع
المعيار ٥٢،٣٢ (ب)	مخاطرة بإخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تلبية التزام ما والتسبب في أن يتحمل الطرف الآخر خسارة مالية.	مخاطرة الإلتزام
المعيار ٥٢،٣٢ (١)(أ)	مخاطرة السوق- وهي مخاطرة تقلب قيمة أداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.	مخاطرة العملة

المعيار ٥٧،١	الأصل الذي يلي أي من المعايير التالية:	الأصل المتداول
	(أ) يتوقع تحقيقه أو بيعه أو استهلاكه في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛	
	(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛	
	(ج) يتوقع تحقيقه خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو	
	(د) عبارة عن نقد أو نقد معادل (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٧ "بيان التدفق النقدي") ما لم يكن مفيد التبادل أو الإستعمال لتسوية التزام ما لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.	
الإطار ١٠٠ (ب)	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي كان يجب دفعه إذا تم شراء نفس الأصل أو أصل مماثل معادل في الوقت الحالي.	التكلفة الجارية
	مبلغ للنقد أو النقد المعادل غير المخصص الذي يمكن طلبه لتسوية إلتزام في الوقت الحالي.	
المعيار ١٠١ (ب)	يتم تصنيف الإلتزام على أنه متداول عندما يلي أحد المعايير التالية:	الإلتزامات المتداولة
	(أ) يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛	
	(ب) يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛	
	(ج) تستحق تسويته خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية؛ أو	
	(د) لا تملك المنشأة حقا مطلقا بتأجيل تسوية الإلتزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية العمومية.	
	ويتم تصنيف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.	
المعيار ٧،١٩	الزيادة في القيمة الحالية للإلتزام المنافع المحددة الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية.	تكلفة الخدمة الحالية
المعيار ٥،١٢	مبلغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع (القابلة للإسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترة معينة.	الضريبة الجارية
	يحدث التقليل عندما:	
المعيار ١٩،١١١	(أ) تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإجراء تخفيض مادي في عدد الموظفين الذين تغطيهم خطة معينة؛ أو	التقليل
	(ب) تعديل بنود خطة المنافع المحددة بحيث لا يعد عنصر مادي معين في الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين يحقق الشروط اللازمة للمنافع، أو أنه يحقق فقط شروط الحصول على منافع مخفضة.	

تاريخ عملية التبادل	عند تحقيق اندماج الأعمال في معاملة تبادل واحدة، يكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الاندماج للشراء. أما عندما يتضمن اندماج الأعمال أكثر من معاملة تبادل واحدة، كان يتم مثلاً على مراحل من خلال عمليات شراء متتالية للأسم، فيكون تاريخ عملية التبادل هو تاريخ الاعتراف بكل استثمار فردي في البيانات المالية للمنشأة المشتري.	معيار التقرير ٣ (أ)
تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	بداية الفترة الأولى والتي تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير.	معيار التقرير ١ (أ)
الفرق المؤقت للقطب للإحتطاع	فرق مؤقت ينتج عنه مبالغ قليلة للإحتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.	المعيار ٥،١٢
تكلفة مقرة	مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد. ويفترض الإستهلاك أو الإطفاء اللاحق لأن المنشأة قد اعترفت أولاً بالأصل أو الإلتزام في التاريخ المحدد وبأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقرة.	معيار التقرير ١ (أ)
أصول ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل القليلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يخص ما يلي: (أ) الفروقات المؤقتة القليلة للإحتطاع؛ (ب) ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ و (ج) ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة.	المعيار ٥،١٢
إلتزامات ضريبة مؤجلة	مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية فيما يخص الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.	المعيار ٥،١٢
إلتزام منفعة محددة	صافي مجموع المبالغ التالية: (أ) القيمة الحالية للإلتزام المنفعة المحددة في تاريخ الميزانية العمومية؛ (ب) مضاعفاً إليها أية أرباح لكتورية (مطروحا منها أية خسائر لكتورية) غير معترف بها؛ (ج) مطروحا منها أية تكلفة خدمة سابقة لم يتم الاعتراف بها بعد؛ (د) مطروحا منها القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) والتي سيتم من خلالها تسوية الإلتزامات مباشرة.	المعيار ٥،١٩
لتزام المنفعة المحددة (القيمة الحالية له)	القيمة الحالية، بدون طرح أية أصول خطة، للنفقات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الإلتزام الناتج من خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	المعيار ٧،١٩
خطط المنافع المحددة	خطط منافع ما بعد التوظيف عدا عن خطط المساهمات المحددة.	المعيار ٧،١٩

المعيار ٧،١٩ (المعيار ٨،٢٦)	خطط منافع ما بعد التوظيف التي تقوم المنشأة بموجبها بدفع مساهمات محددة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانوني أو نافذ لدفع مزيد من المساهمات إذا لم يكن يوجد في الصندوق أصول كافية لدفع جميع منافع الموظفين المتحققة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.	خطط المساهمات المحددة
المعيار ١٣٤،١٩	الالتزام المنشأ بشكل واضح بدفع منافع نهاية الخدمة فقط إذا كان لديها خطة رسمية تفصيلية بشأن نهاية الخدمة وليس فيها إمكانية انسحاب واقعية، ويجب أن تشمل الخطة التفصيلية، كحد أدنى، ما يلي: (أ) الموقع والوظيفة والعدد التقريبي للموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم؛ (ب) منافع نهاية الخدمة لكل صنف وظيفي أو وظيفي؛ و (ج) الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة. ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب تحديد الفترة الزمنية لإكمال التنفيذ بحيث لا يكون من المحتمل حدوث تغيرات مالية في الخطة.	الالتزام واضح
معيار التقرير ٤ (أ)	مكون تعاقدي لا تتم محاسبته كمشتقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ ويندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا كان أداة منفصلة.	مكون إيداع
المعيار ٦،١٦ المعيار ٦،٣٦ المعيار ٨،٣٨	تكلفة أصل معين، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة (في البيانات المالية) مطروحا منه قيمته المتبقية.	المبلغ القابل للإستهلاك
المعيار ٦،١٦ المعيار ٦،٣٦	التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	الإستهلاك (الإطفاء)*
المعيار ٩،٣٩	استبعاد أصل مالي أو التزام مالي سبق الإعراف به من الميزانية العمومية للمنشأة.	إلغاء الإعراف (إزالة مالية)

* في حال الأصل غير الملموس، يستخدم صوما مصطلح "إطفاء" عوضاً عن "إستهلاك". لكن كلا المصطلحين لهما المعنى نفسه.

أداة مالية أو عقد آخر يندرج ضمن نطاق هذا المعيار (انظر المعيار ٩،٣٩ الفقرات ٧-٢) يجمع الخصائص التالية:

(أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في سعر فائدة، أو سعر أداة مالية، أو سعر مطعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة الملاءة أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مرتبطاً بطرف محدد في العقد (يسمى أحياناً "نو الصلة")؛

(ب) لا يتطلب صفاتي استثمار أولي أو يتطلب صفاتي استثمار أولي يكون أقل مما قد يُطلب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تكون ذات استجابة معقدة للتغيرات في عوامل السوق؛ و

(ج) تتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

الأدوات المالية المشتقة

٣٢ (تطبيق) ١٥-
١٦

هي أدوات مالية مثل الخيارات المالية، والعمليات الآجلة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، التي ينشأ عنها حقوقاً والالتزامات يتمثل تأثيرها في نقل مخاطرة مالية واحدة أو أكثر متصلة في أداة مالية رئيسية ذات صلة بين أطراف الأداة. في البداية، تمنح الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون ملائمة، أو التزاماً تعاقدياً لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط يحتمل أن تكون غير ملائمة. غير أنه لا ينجم عن الأدوات المالية المشتقة نقل الأداة المالية الرئيسية ذات الصلة عند بدء العقد، كما لا يحدث هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات حقاً والتزاماً لتنفيذ عملية تبادل. ولأنه يتم تحديد شروط التبادل عند بداية الأداة المشتقة، مع تغير الأسعار في الأسواق المالية، فمن المحتمل أن تصبح تلك الشروط ملائمة أو غير ملائمة.

التطوير

المعيار ٨،٣٨

تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد جديدة أو محسنة بشكل جوهري، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات تسبق بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

المعيار ٣١,٣٣	ربحية السهم المعلنة بخاصية التحويل إلى الأسهم العادية	مبلغ ربح الفترة الذي يُنسب إلى حملة الأسهم العادية مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة، بعد تعديلها لاستيعاب آثار جميع الأسهم العادية المحتملة التي ينتج عن تحويلها إلى أسهم عادية تخفيض ربحية السهم.
المعيار ٥,٣٣	تخفيض في ربحية السهم العادي من خلال إصدار أسهم إضافية أو تحويل أدوات ملكية إلى أسهم	تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر ناجمة من افتراض تحويل الأدوات القابلة للتحويل، أو ممارسة الخيارات أو الضمانات، أو إصدار الأسهم العادية بعد تلبية شروط محددة.
المعيار ٤١,٣٣	الأسهم العادية المحتملة التي سينجم عن تحويلها إلى أسهم عادية تخفيض ربحية السهم	أسهم عادية محتملة يؤدي تحويلها لأسهم عادية إلى انخفاض حصة السهم من الأرباح أو زيادة حصة السهم من الخسائر من العمليات المستمرة.
معيار التقرير ٤ (أ)	عقد تأمين مباشر	عبرة عن عقد تأمين لا يعتبر عقد إعادة تأمين.
المعيار ١٨,٧ (أ)	طريقة المباشرة في إعداد تقارير التكاليف للتشغيلية من الأنشطة للتشغيلية	هي طريقة للإصحاح عن الفئات الرئيسية لمجمل المقبوضات النقدية ومجمل المدفوعات النقدية.
معيار التقرير ٥ (أ)	العناية المتوقعة	مكون معين في المنشأة تم التصرف به أو يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع: (أ) ويمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، (ب) جزء من خطة منمقة مفردة للتصرف بخطط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة جغرافية من العمليات، أو (ج) منشأة تابعة يتم شرائها حصرياً بترخيص إعادة البيع.
معيار التقرير ١ (أ)	ميزة المشاركة الإختيارية	حق تعاقدي يقضي باستلام منافع إضافية، مكاملة لمنافع مضمونة: (أ) من المحتمل أن تشكل تلك المنافع الإضافية جزءاً كبيراً من مجموع المنافع التعاقدية؛ (ب) يكون تحديد مقدارها أو توقيتها متروك لتقدير الجهة المصدرة بموجب العقد؛ و (ج) تستند تعاقدياً إلى: (١) أداء مجموعة محددة من العقود أو نوع محدد من العقود؛ (٢) مردودات استثمار محققة و/أو غير محققة على مجموعة محددة من الأصول يحتفظ بها صاحب الإصدار؛ أو (٣) أرباح أو خسائر الشركة أو الصنف أو منشأة أخرى تصدر العقد.

مجموعة الإستبعاد	مجموعة من الأصول يتم إستبعادها، بالبيع أو غير ذلك، كمجموعة في معاملة واحدة، والإلتزامات المرتبطة مباشرة بتلك الأصول التي سيتم نؤها في المعاملة. وتتضمن المجموعة الشهرة المشتراة في اندماج الأصول في حال كانت المجموعة وحدة مولدة للنقد خصصت لها الشهرة وفقا لمتطلبات الفقرات ٨٠-٨٧ من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ انخفاض قيمة الأصول* (كما تمت مراجعته في ٢٠٠٤) أو إذا كانت عملية ضمن تلك الوحدة المولدة للنقد.	معيار التقرير ٥ (١)
توزيعات الأرباح	عبارة عن توزيعات الأرباح على حملة إستثمارات حقوق الملكية بنسبة حيازتهم فئة معينة من رأس المال.	المعيار ٥، ١٨
الصر الاقتصادي	أما أن تكون: (أ) الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل خلالها قابلاً للإستخدام اقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع للحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.	المعيار ٤، ١٧
طريقة الفقد الفعالة	طريقة لحساب للتكلفة المضافة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) وتوزيع دخل الفقدان أو مصروف الفقدان على مدى الفترة ذات الصلة. وسعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يطرح بالضبط المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقررة خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حيثما كان مناسباً، خلال فترة زمنية تقصر إلى صافي القيمة المسجلة للأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعند حساب سعر الفائدة الفعلي، ينبغي على المنشأة تقدير التكاليف النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة البنود المتعلقة للأداة المالية (على سبيل المثال، الدفع مقدماً وخيارات الشراء والخيارات الممثلة) لكن لا يجب أن تأخذ في اعتبارها الخسائر الائتمانية المستقبلية. يتضمن الحساب كافة الرسوم والنفقات المدفوعة أو المقبوضة بين أطراف العقد، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨)، وتكاليف المعاملة، وجميع المزايا أو الخصومات الأخرى. ويوجد افتراض يفيد بأنه يمكن تقدير التكاليف النقدية والسعر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بشكل موثوق. إلا أنه في تلك الحالات النادرة التي لا يمكن فيها تقدير التكاليف النقدية أو السعر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة أدوات مالية) بشكل موثوق، يتعين على المنشأة استخدام التكاليف النقدية المتعلقة خلال المدة المتعلقة للكلمة للأداة المالية (أو مجموعة الأدوات المالية).	المعيار ٩، ٣٩

المشتقة الضمنية	هي عبارة عن مكون في أداة مالية مختلطة (مجموعة) يتضمن أيضا عقدا أصليا غير مشتق- يكون من أثره اختلاف بعض للتدفقات النقدية للأداة المختلطة بطريقة مماثلة للمشتقة المستقلة. وينتج عن المشتق الضمني تعديل بعض أو كافة للتدفقات النقدية التي يقتضيها المقد خلافا لذلك حسب سعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف أجنبي، أو مؤشر أسعار أو معدلات، أو درجة ملاءة، أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر. إن المشتقة المرتبطة بالأداة المالية والاقابلة للنقل تعاقدا بصورة مستقلة عن تلك الأداة، أو التي يكون لها طرف مقليل مختلف عن تلك الأداة، لا تعتبر مشتقة ضمنية، بل أداة مالية منفصلة.	المعيار ١٠,٣٩
منافع الموظفين	كافة أشكال العوض النقدي الذي تمنحه المنشأة مقابل خدمات يقدمها الموظفون.	المعيار ٧,١٩
الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة	(أ) الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ولما أن: يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو أنهم يعملون في المنشأة بموجب توجيهاتها بنفس الطريقة التي يعمل بها الأفراد الذين يتم اعتبارهم موظفين لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) أن الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. على سبيل المثال، يشمل المصطلح كافة موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بما في ذلك المدراء غير التنفيذيين.	معيار التقرير ٢ (أ)
القيمة الخاصة بمنشأة معينة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشوتها من الإستخدام المستمر للأصل ومن إستيعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تكسبها عند تسوية التزلم ما.	المعيار ٦,١٦ المعيار ٨,٣٨
حق الملكية	عبارة عن الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح كافة التزاماتها.	الإطار (٤٩) (ج)
أداة حق الملكية	عند يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد طرح كافة التزاماتها.	المعيار ١١,٣٢ معيار التقرير ٧ (أ)
أداة حق الملكية الممنوحة	حق (مشرط أو غير مشروط) في أداة حق الملكية الخاصة بالمنشأة تمنحه المنشأة لجهة أخرى، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم.	معيار التقرير ٢ (أ)
طريقة حقوق الملكية	طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئيا بسعر التكلفة ويتم تحيله بعد ذلك للتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الإدماج بالشراء. وتتضمن أرباح أو خسائر المستثمر حصته في أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها.	المعيار ٢,٢٨
العملية التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات الملكية في المنشأة	عملية دفع على أساس الأسهم تستلم فيها المنشأة بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم).	معيار التقرير ٢ (أ)

٣,١٠ المعيار	هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين تاريخ الميزانية العمومية والتاريخ الذي يُصرح فيه بإصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
	(أ) تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية (لحدث تؤدي إلى تحليل بعد تاريخ الميزانية العمومية)؛ و	
	(ب) تلك التي تكل على الظروف التي نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لا تؤدي إلى تحليل بعد تاريخ الميزانية العمومية).	
٨,٢١ المعيار	الفرق الناتج عن تحويل عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	فرق الصرف
٨,٢١ المعيار	هو معدل التبادل بين عملتين.	سعر الصرف
الإطار ٧٠ (ب)	الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل نفقات صادرة أو نفاذ للأصول أو تكبد التزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.	المصروفات
٧,١٩ المعيار	أثر الفروقات بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث بالفعل.	تعديلات الخبرة
معييار التقرير ٦ (أ)	فحص (اكتشاف) وتقييم النفقات المعترف بها كأصل بما يتفق مع السياسة المحاسبية للمنشأة.	فحص (اكتشاف) وتقييم الأصول
معييار التقرير ٦ (أ)	النفقات التي تتكبدتها منشأة معينة فيما يتعلق بالتغيب عن الموارد الطبيعية وتقييمها قبل أن يتم إثبات الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	فحص و تقييم للنفقات
معييار التقرير ٦ (أ)	يتضمن البحث عن المصادر المعدنية للنفط والغاز الطبيعي ومصادر أخرى مشابه للمصادر الغير متجددة بعد أن يحصل المشروع على الحقوق الشرعية للاكتشاف في أماكن معينة، كذلك إثبت الجدوى الفنية والتجارية لإستخراج الموارد المعدنية.	لاكتشاف وتقييم للمصادر المعدنية

القيمة المعادلة	هي القيمة التي يمكن أن يتم إستبدال أصل أو مداد التزام على أساسها بين أطراف متوافر لها الدرية والرغبة في التعامل مع معاملة متكافئة بين الأطراف.	معايير المحاسبة ٦،٢، ٦،١٦، ٤،١٧، ٧،١٨ (٧،١٩)، (٣،٢٠)، ٢١،٨ ١١،٣٢، ٨،٣٨، ٦،٣٩، معيار التقرير (١) معيار التقرير (٢) معيار التقرير (٣) معيار التقرير (٤) معيار التقرير (٥)
مخاطرة سعر الفائدة على القيمة المعادلة	مخاطرة السوق- مخاطرة تقلب قيمة الأداء المالية نتيجة التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.	المعيار ٣٢، ٥٢ (١) (٢)
القيمة المعادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مولدة للتقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراعية، مطروحا منها تكاليف الإستبعاد.	المعيار ٦،٣٦
الوارد أولا صادر أولا	هي طريقة تفترض أن بنود المخزون التي تم شراؤها أو إنتاجها أولاً تباع أولاً، وبالتالي فإن البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي أحدث ما تم شراؤه أو إنتاجه.	المعيار ٢٧،٢
التأجير التمويلي	عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية في نهاية للعقد.	المعيار ٤،١٧

(أ) نقد؛

(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛

(ج) حق تعاقدي؛

(١) لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛ أو

(٢) لمبادلة أدوات مالية مع مشروع آخر بموجب شروط
إيجابية محتملة؛ أو(د) عقد مستم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية
الخاصة بالمنشأة ويكون:(١) غير مشتق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون
ملزمة باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية
الخاصة بها؛ أو(٢) مشتق تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مبادلة
مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من
أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض،
لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات
تد عوداً بعد دقتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق
الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

المعيار ٩،٣٩

أصل مالي أو إلتزام مالي يحقق أحد الشرطين التاليين:
(أ) يتم تصنيفه على أنه محتفظ به للمتاجرة. ويُصنف الأصل
المالي أو الإلتزام المالي بأنه محتفظ به للمتاجرة في حال:

- (١) تم شراؤه أو تكديده بشكل رئيسي بغرض البيع أو إعادة للشراء في المدى القصير؛
- (٢) كان جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها
معاً ويوجد بشأنها أدلة على نمط واقعي حديث من
حالات جني الأرباح قصيرة الأجل؛ أو
- (٣) كان عبارة عن مشتقة (فيما عدا المشتقة التي تكون
عبارة عن أداة تحوط محددة وفعالة).

(ب) يتم تحديده عند الاعتراف الأولي، من قبل المنشأة بالقيمة
المعللة من خلال الربح والخسارة. ويمكن تحديد أي أصل
مالي أو الإلتزام المالي يقع ضمن نطاق هذا المعيار عند
الاعتراف الأولي به كأصل مالي أو الإلتزام المالي بالقيمة
المعللة من خلال الربح أو الخسارة فيما عدا الاستثمارات في
أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معطى في
سوق نشط، والتي لا يمكن قياس قيمتها المعللة على نحو
موثوق (انظر الفقرة ٤٦ (ج) والملحق (أ) الفقرتان ٨٠
و٨١)

المعيار ١١،٣٢

عبارة عن عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام
مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

الأصل المالي أو
الإلتزام المالي بالقيمة
المعللة من خلال
الربح أو الخسارة

الأداة المالية

(أ) إلتزاماً تعاقبياً:

- (١) لتسليم نقد أو أصل مالي لآخر لمنشأة أخرى؛ أو
 (٢) لمباذلة أصول مالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط محتملة غير ملائمة للمنشأة؛ أو
 (ب) عقد مستقم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:

- (١) غير مشقوق بحيث تكون المنشأة ملزمة أو قد تكون ملزمة بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو

- (٢) مشقوق بحيث تتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة غير مباذلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة أدوات تعد عقوداً بعد ذاتها لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل.

العلاقة بين الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة، الإطار ٤٧
 كما هي مبلغ عنها في الميزانية العمومية.

المركز المالي

- مخاطرة مالية
 (أ) معيار التقرير ٤
 مخاطرة حدوث تغيير مستقبلي محتمل في واحد أو أكثر من المتغيرات المحددة التالية: سعر فائدة، سعر أداة مالية، سعر سلعة، سعر صرف أجنبي، مؤشر أسعار أو معدلات، درجة الملاءة، مؤشر الائتمان، أو غيرها من المتغيرات، على أنه في حالة المتغير غير المالي لا يكون المتغير مخصصاً لطرف محدد في العقد.

مخاطرة مالية

تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية ما يلي:

البيانات المالية

(أ) الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يوضح إيمان:

(١) كافة التغيرات في حقوق الملكية؛ أو

- (٢) التغيرات في حقوق الملكية عدا عن تلك التغيرات الناشئة من المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية الذين يتصرفون بصفتهم أصحاب حقوق ملكية؛

(د) بيان التدفق النقدي؛ و

- (هـ) الملاحظات، التي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

الأنشطة لتمويلية	الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيب حقوق الملكية المساهم بها وفقرضات المنشأة.	المعيار ٦,٧
التزام مؤكد	لتفافية ملازمة لتبطل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تاريخ مستقبلية محددة.	المعيار ٩,٣٩
التزام شراء مؤكد	اتفاق مع طرف غير ذي صلة، يكون ملزماً لكلا الطرفين وغالباً ما يكون قابلاً للإنفاذ قانونياً، ويتوفر فيه الشروط التالية: (أ) يحدد كافة الشروط الهامة؛ بما في ذلك سعر ووقت المعاملات. و (ب) يتضمن شرطاً جزئياً واسع النطاق بشكل كافٍ لضمان مستوى عالٍ من الأداء.	معيار التقرير ٥ (أ)
البيانات المالية الأولى المعتمدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	البيانات المالية السنوية الأولى التي تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ حول الالتزام بهذه المعايير.	معيار التقرير ١ (أ)
فترة الإبلاغ الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	فترة الإبلاغ التي تنتهي في تاريخ الإبلاغ للبيانات المالية الأولى للمنشأة المدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقرير ١ (أ)
منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	معيار التقارير ١ (أ)
عقد ذو سعر ثابت	عقد يوافق فيه المت عقد على سعر ثابت للعقد، أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعاً لشروط تصاعد التكلفة.	المعيار ٣,١١
تكاليف الإنتاج الثابتة وغير المباشرة	تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة إدارة المصنع.	المعيار ١٢,٢
معاملة متوقعة	معاملة غير ملزمة لكن متوقعة مستقبلياً.	المعيار ٩,٣٩
بالعملة الأجنبية	هي عملة أخرى غير العملة التي تستخدمها المنشأة .	المعيار ٨,٢١
معاملة بالعملة الأجنبية	هي معاملة تتم بالعملة الأجنبية أو تتطلب التسوية بها.	المعيار ٢٠,٢١
المنشأة الأجنبية	هي منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقارير المالية، التي توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر غير بلد المنشأة معدة التقارير المالية.	المعيار ٨,٢١
قروض بشروط إعفاء	هي قروض يتعهد بموجبها المقرض بإعفاء المدين من التصديق بموجب شروط محددة.	المعيار ٣,٢٠
العملة المستخدمة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة	عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل المنشأة ضمنها.	المعيار ٨,٢١
التمويل	مساهمات تقدمها المنشأة وأحياناً موظفيها، إلى منشأة أو صندوق، منفصلة قانونياً عن المنشأة معدة التقارير المالية والتي تدفع منها منافع الموظفين.	المعيار ٤٩,١٩ (المعيار ٨,٢٦)

المنفعة الاقتصادية المستقبلية	هي إمكانية المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تنقيف النقد والنقد المعدل إلى المنشأة. وقد تكون هذه الإمكانية إنتاجية بحيث تكون جزء من الأنشطة التشغيلية للمنشأة. وقد تأخذ أيضا شكل قابلية التحويل إلى نقد أو نقد معدل أو القدرة على تخفيض التكاليف النقدية الصادرة، مثلا عندما ينتج عن عملية تصنيع بديلة انخفاض في تكاليف الإنتاج.	الإطار ٥٣
المكسب	الزيادة في المنافع الاقتصادية، وهي بهذا لا تختلف بطبيعتها عن الإيرادات.	الإطار ٧٥
القطاعات الجغرافية	هي أقسام مميزة في المنشأة تعمل على توفير المنتجات أو الخدمات ضمن بيئة اقتصادية محددة وتخضع للمخاطر والعائدات التي تختلف عن المخاطر والعائدات الخاصة بالقطاعات التي تعمل في بيئات اقتصادية أخرى.	المعيار ٩،١٤
المنشأة المستمرة	يُنظر إلى المنشأة عادة على أنها منشأة مستمرة، أي أنها تستمر في العمل في المستقبل المنظور. ويفترض أنه لا توجد نية لدى المنشأة ولا توجد ضرورة لتصفية أو تقليص نطاق عملياتها بشكل كبير.	المعيار ٢٣-٢٤، الإطار ٢٣
الشهرة	المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل فردي وغير القابلة للاعتراف بها بشكل منفصل.	معيار التقارير ٣ (أ)
الحكومة	هي الحكومة والوكالات الحكومية والهيئات المعقولة، سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.	المعيار ٣،٢٠
المساعدة الحكومية	عبارة عن إجراء حكومي يهدف لتقديم منفعة اقتصادية مخصصة لمنشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة طبقا لمعيار محددة.	المعيار ٣،٢٠
المنح الحكومية	عبارة عن مساعدات حكومية في شكل موارد محولة لمنشأة معينة مقابل الالتزام السابق أو المستقبلي ببعض الظروف المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة معقولة لها أو المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.	المعيار ٣،٢٠
تاريخ المنح	التاريخ الذي توافق فيه المنشأة وطرف آخر (إما في ذلك الموظف) على اتفاق معين للدفع على أساس الأسهم، حين تتوصل المنشأة والطرف المقابل إلى فهم مشترك حول شروط وبنود الاتفاق. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في النقد، أو أصول أخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، شريطة أن تتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت. في حال خضوع ذلك الاتفاق إلى عملية موافقة (على سبيل المثال، من قبل المساهمين)، يكون تاريخ المنح هو نفس تاريخ الحصول على تلك الموافقة.	معيار التقارير ٧ (أ)

المعيار ٣,٢٠	المنح المرتبطة بالأسول	هي المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أن تقوم المنشأة الموهلة للحصول على هذه المنح بشراء أو تصنيع أو الحصول على أصول طويلة الأجل. ويمكن أيضا إلحاق شروط إضافية بتحديد نوع أو موقع الأصول أو الفترات الزمنية التي سيتم خلالها امتلاكها أو الاحتفاظ بها.
المعيار ٣,٢٠	المنح المرتبطة بالخلل	هي منح حكومية عدا عن تلك المنح المرتبطة بالأصول.
المعيار ٤,١٧	محمل الاستثمار في عقد إيجار	هو إجمالي: (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار مستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي، و (ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.
المعيار ٨,٢١ المعيار ٤,٢٧	المجموعة	عبارة عن المنشأة الأم وجميع المنشآت التابعة لها.
المعيار ٣٣,١٩	خطط إدارة المجموعة (منافع الموقوفين)	مجموعة خطط تخصص لصالح عمل واحد تسمح لأصحاب العمل المشاركين بتجميع أصولهم لأغراض الاستثمار وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار، لكن يتم فصل مطلوبات مختلف أصحاب العمل من أجل المنفعة الوحيدة لموظفيهم.
المعيار ٥,٤١	مجموعة الأصول البيولوجية	عبارة عن مجموعة حيوانات ونباتات حية متماثلة.
معيار التقرير ٤ (أ)	منافع مضمونة	دفعات أو منافع أخرى يكون فيها لحامل وثيقة أو مستثمر محدد حق غير مشروط غير خاضع للإرادة التعاقدية للجهة المصدرة.
معيار التقرير ٤ (أ)	عنصر مضمون	إلزام بنفع منافع مضمونة، مشمولة في عقد معين يتضمن ميزة للمشاركة الاختيارية.
المعيار ٤,١٧	القيمة المتبقية المضمونة	(أ) بالنسبة للمستهلك، هي تلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستهلك أو طرف يرتبط بالمستهلك (حيث يكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و (ب) بالنسبة للمؤجر، هي تلك الجزء من القيمة المتبقية التي يضمنها المستهلك أو طرف آخر ليست له علاقة بالمؤجر قلار ماليا على استيفاء الإكترامات بموجب الضمان.
المعيار ٥,٤١	الحصاد	عبارة عن فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات المنسقة بحياة الأصل البيولوجي.
المعيار ٩,٣٩	فاضية التحوط	درجة مقاسة للتغيرات في القيمة العادلة أو التكتفات النقدية لبند محوط التي تسبب إلى مخاطرة محوطة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التكتفات النقدية لأداة التحوط (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩، الملحق (أ)، الفترات ١٠٥-١١٣).

البند المحوط	هو أصل، أو التزام، أو التزام مؤكد، أو معاملة متوقعة محتملة جداً، أو صافي استثمار في عملية أجنبية (أ) يُعرض المنشأة لمخاطرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية (ب) يتم تحديده على أنه محوط. (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ للفترات ٧٨-٨٤ والملاحق (أ) للفترات ٩٨-١٠١ على تعريف البنود المحوطة).
أداة التحوط	مشتق محدد أو (في حال تحوط لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أصل مالي أو التزام مالي محدد غير مشتق يتوقع أن تعامل قيمته العادلة أو تدفقاته النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند محوط محدد، (يركز كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ للفترات ٧٢-٧٧ والملاحق (أ) للفترات ٩٤-٩٧ على تعريف أداة التحوط).
الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق	أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق محدد، يكون لدى المنشأة الفنية الإيجابية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (انظر الملحق (أ) للفترات ١٦-٢٥)، عدا عن: (أ) تلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ (ب) تلك التي تحددها المنشأة على أنها متوفرة للبيع؛ و (ج) تلك التي تأتي تعريف القروض والذمم المدينة.
لا يجوز للمنشأة تصنيف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق في حال فلتت المنشأة، خلال السنة المالية الحالية أو خلال السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مقدار هام من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل موعد الاستحقاق (وذلك بالمقارنة مع المبلغ الإجمالي للاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) عدا عن المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف التي:	
(١) تكون قريبة جداً من تاريخ استحقاق أو استدعاء الأصول المالية (على سبيل المثال، في أقل من ثلاث أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا يكون للتغيرات في سعر الفائدة السوقية أثر هام على القيمة العادلة للأصل المالي؛	
(٢) تحدث بعد حصول المنشأة فعلياً لكامل المبلغ الأصلي للأصول المالية من خلال دفعات مجدولة أو دفعات تسدد مقدماً؛ أو	
(٣) تنسب إلى حدث منفصل خارج عن سيطرة المنشأة، وغير متكرر ولم يكن من الممكن توقعه بشكل محقول من قبل المنشأة.	

مرجحة جدا	مرجحة إلى حد كبير أكثر من كونها محتملة.	معيار التقرير ٥ (أ)
عقد الشراء الإيجاري	يتضمن تعريف عقد الإيجار عقود لاستئجار أصل معين تحتوي على بند يسلي المستأجر خيار حق شراء ملكية الأصل عند تلبية شروط متفق عليها. وتُعرف هذه العقود أحيانا بعقود الشراء الإيجاري.	المعيار ١٧. ٦.
التكلفة التاريخية	يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو النقد للمعدل المدفوع أو القيمة العادلة للعوض المقدم لشرائها في وقت الإنتماج بالشراء. ويتم تسجيل الالتزامات بمبلغ العائدات المقبوضة مقابل الالتزام، أو في بعض الظروف (على سبيل المثال، ضرائب الدخل)، بمبلغ النقد أو النقد للمعدل التي يتوقع دفعها للوفاء بالالتزام أثناء سير الأصل للعادي.	الإطار ١٠٠. ١.
التضخم المرتفع	هو خسارة القوة الشرائية للمال بمعدل يجعل من مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي حدثت في لوفات مختلفة، وإن كان في نفس الفترة المحاسبية، أمرا مضللا. يشار إلى التضخم المرتفع من خلال خصائص البيئة الاقتصادية للبلد، التي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي: (أ) يفضل عامة الناس حفظ ثروتهم في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم مباشرة استثمار مبالغ العملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية؛ (ب) لا يقيس عامة الناس المبالغ النقدية بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة؛ (ج) تتم المبيعات والمشتريات الأجلة بأسعار تعوض عن الخسارة المتوقعة في القوة الشرائية خلال فترة الإنتمان، وإن كانت هذه الفترة قصيرة؛ (د) يتم ربط أسعار الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار؛ (هـ) يبلغ معدل التضخم التراكمي على مدى ثلاث سنوات ما يقارب أو يزيد عن ١٠٠%.	المعيار ٢٩. ٢-٣
خسارة انخفاض القيمة	زيادة القيمة المسجلة لأصل معين عن مبلغه القابل للإسترداد.	المعيار ١٦. ٦، المعيار ٣٦. ٦، المعيار ٣٨. ٨.
غير عملي	يُعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك.	المعيار ١. ١١.

يعتبر تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المعيار ٥,٨ المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يكون من غير العملي تطبيق تغيير في سياسة محاسبية يؤثر رجعي أو إعادة العرض يؤثر رجعي لتصحيح خطأ ما في حال:

- (أ) كلفت آثار التطبيق يؤثر رجعي أو إعادة العرض يؤثر رجعي غير قابلة للتحديد؛
 - (ب) تقتضي التطبيق يؤثر رجعي أو إعادة العرض يؤثر رجعي افتراضات حول ما كلفت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو
 - (ج) تقتضي التطبيق يؤثر رجعي أو إعادة العرض يؤثر رجعي تقديرات هامة حول المبلغ، وكان من غير المحتمل تمييز المعلومات التي تنتم بما يلي حول تلك التقديرات بموضوعية عن غيرها من المعلومات:
- (١) تقدم دليلاً على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ (تواريخ) الاعتراف بتلك المبلغ أو قبلها أو الإصاح عنها؛ و
 - (٢) كلفت ستكون متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.
- (د) من معلومات أخرى.

المعيار ١١,١٨ **سعر الفائدة المفترض** هو ما يمكن تحديده بوضوح على أنه إما:

- (أ) السعر المبادئ أداة معلقة للجهة المصدرة ذات درجة ملاءة معلقة؛ أو
- (ب) سعر فائدة يخصم المبلغ الاسمي للأداة إلى سعر المبيعات النقدية الحالي للخصم أو الخصم.

المعيار ٤,١٧ **بدء عقد الإيجار** تاريخ اتفاقية الإيجار أو تاريخ لتزلم الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما سبق.

المعيار ٧,٧٠ (أ) **الدخل** الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تكافلت واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ونجم عنها زيادة في حقوق الملكية، عدا عن تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.

المعيار ٤,١٧ **سعر الفائدة المتزايدة للإقتراض (للمستأجرين)** سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد إيجار معلق، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحمله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة معلقة وبضمان معلق.

المعيار ١٨.٧ (ب)	بموجب هذه الطريقة، يتم تحديد الربح أو الخسارة للاستيعاب آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، أو أية تكجيلات أو استحقاقات لمقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وينود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتكلفت النقدية الاستثمارية أو التمويلية.	الطريقة غير المباشرة للإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
المعيار ٤.١٧	التكاليف المترتبة التي تُسبب مباشرة إلى مفاوضة وترتيب عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف التي يكتسبها صاحب المصنع أو المتعاملين بالإيجارات.	تكاليف مباشرة لولية
معيار التقرير ٤ (أ)	صافي الحقوق التعاقدية لشركة تأمين بموجب عقد تأمين.	لحد أصول شركة تأمين
معيار التقرير ٤ (أ)	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمن) مخاطرة تأمين هامة من طرف آخر (حامل الوثيقة) من خلال الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المؤمن عليه) بصورة سلبية على حامل الوثيقة. (انظر الملحق "ب" للحصول على إرشادات حول هذا التعريف).	عقد تأمين
معيار التقرير ٤ (أ)	صافي الالتزامات التعاقدية على شركة تأمين بموجب عقد تأمين.	لحد التزامات شركة تأمين
معيار التقرير ٤ (أ)	المخاطرة، عدا عن المخاطرة المالية، المنقولة من صاحب العقد إلى الجهة المصدرة له.	مخاطرة لتأمين
معيار التقرير ٤ (أ)	حدث مستقبلي غير مؤكد مغطى بموجب عقد تأمين وبسبب مخاطرة تأمين.	حدث مؤمن عليه
معيار التقرير ٤ (أ)	الطرف الذي يترتب عليه التزام بموجب عقد تأمين لتعويض حامل الوثيقة في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	المؤمن
المعيار ٨.٢٨	أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي.	الأصل غير الملموس
المعيار ٧.١٩	لزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية لالتزام منفعة محدد والتي تنشأ لأن المنافع أقرب إلى التسوية بمقدار فترة واحدة.	تكلفة الفائدة (خطة منافع الموظفين)
المعيار ٤.١٧	معدل الخصم الذي يجعل القيمة الحالية لكل من: (أ) الحد الأدنى من دفعات الإيجار، (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة. وذلك كما هو الحال (١) عند بدء الحد مسئولوا للقيمة السوقية المعادلة للأصل المؤجر بعد (٢) طرح أي تكاليف مستردة بواسطة المؤجر.	سعر الفائدة الضمني في عقد إيجار
المعيار ٤.٣٤	تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ١) أو مجموعة من البيانات المالية الموجزة (كما هي موصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٤) لفترة مرحلية.	التقرير المالي المرحلي
المعيار ٤.٣٤	هي الفترة التي تعد عنها البيانات المالية لفترة أقل من سنة مالية كاملة.	الفترة المرحلية

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	<p>المعايير والتفسيرات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتألف من:</p> <p>(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛</p> <p>(ب) معايير المحاسبة الدولية؛ و</p> <p>(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة.</p>
القيمة الجوهرية	<p>الفرق بين القيمة العادلة للأسمه التي يكون فيها للطرف المقابل حقاً (مشروط أو غير مشروط) بالإكتتاب أو التي يملك الحق باستلامها، والسعر (إن وجد) المطلوب من الطرف المقابل دفعه (أو سيطلب منه ذلك) مقابل تلك الأسمه. على سبيل المثال، خيار سهم بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة"، على سهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون قيمته الجوهرية مقدارها ٥ وحدات عملة.</p>
المخزون	<p>عارة عن أصول:</p> <p>(أ) محتفظ بها برسم البيع في سياق العمل العادي؛</p> <p>(ب) قيد الإنتاج لهذا البيع؛ أو</p> <p>(ج) على شكل مواد أو امدادات سيتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.</p> <p>يشمل المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل تاجر تجزئة ومحتفظ بها لإعادة البيع، أو أراضي وممتلكات أخرى محتفظ بها لإعادة البيع. ويشمل المخزون كذلك البضائع تامة الصنع المنتجة، أو العمل قيد التنفيذ الذي يتم افتتاحه من قبل المنشأة ويشمل مواد و امدادات يُنتظر إستخدامها في عملية الإنتاج. وفي حالة مزود الخدمة، يشمل المخزون تكاليف الخدمة، كما هو مبين في الفقرة ١٩، التي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المتوقعة بها. (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد").</p>
الأنشطة الإستثمارية	<p>شراء الأصول المُعمّرة والإستثمارات الأخرى غير المشمولة في النقد المعادل لإستخدامها.</p>
الإستثمارات الطويلة	<p>ممتلكات (أرض أو مبنى - أو جزء من مبنى - أو كلاهما) محتفظ بها (من المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي) لكسب الإيجارات أو مقليل قيمة رأسمالية أو كلاهما. وذلك بدلا من:</p> <p>(أ) استخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو استخدامها لأغراض إدارية؛ أو</p> <p>(ب) استخدام هذه الممتلكات للبيع في سياق العمل العادي.</p>
مستثمر في مشروع مشترك	<p>طرف في مشروع مشترك ليس له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.</p>

* يشير إلى البنود النقدية بـ وحدات عملة.

المعيار ٢٤,٩	الاتفاق التعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.	السيطرة المشتركة
المعيار ٢,٢٨ المعيار ٣,٣١	اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك في السيطرة (المشاركين في المشروع المشترك).	السيطرة المشتركة
المعيار ٣,٣١	اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.	المشروع المشترك
المعيار ٢٤,٣١	عبارة عن مشروع مشترك يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بنفس طريقة عمل المنشآت الأخرى، باستثناء أن الاتفاق التعاقدي بين المشاركين في مشروع مشترك يفرض سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للمنشأة.	منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك
المعيار ٩,٢٤	أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.	موظفو الإدارة الرئيسيون
المعيار ٤,١٧	هو اتفاق يعطي المؤجر بموجبه للمستأجر حق الإنتفاع بأصل ما لفترة زمنية متفق عليها مقابل الحصول على إيجار.	عقد الإيجار
المعيار ٤,١٧	هي لفترة غير قابلة للإلغاء التي تعاقدها فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي مدة أخرى يكون فيها للمستأجر الحق في الاستمرار في إستئجار الأصل، نظير دفع مبالغ إضافية بشرط وجود درجة مقبولة من التأكيد بأن المستأجر سيمارس هذا الحق عند بداية عقد الإيجار.	مدة عقد الإيجار
المعيار ١٠,٣٧	هو التزام ملخوذ من: (أ) عقد معين (من خلال بلوده الصريحة أو الضمنية)؛ (ب) تشريع ما؛ أو (ج) أي قانون آخر ملزمي المفعول.	الالتزام القانوني
المعيار ٤,١٧	سعر الفائدة الذي يجب على المستأجر دفعه في عقد إيجار ممتلئ، وإذا لم يكن قابل للتحديد، فهو السعر الذي يتحصله المستأجر، في بداية عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل خلال فترة ممتلئة وبضمان ممتلئ.	سعر الفائدة المترتبة للإقتراض (للمستأجرين)
المعيار ١٠,٣٧ الإطار ٤,٩ (ب)	الالتزام الحالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي نتيجته إلى تدفق صافٍ من المنشأة لموارد تمثل منافع اقتصادية.	الالتزام

اختيار ملاءة المديونية	تقدير حلجة ما إذا كان يجب زيادة القيمة المسجلة للإلتزام التلدين (أو تخفيض القيمة المسجلة لتكاليف الشراء المؤجلة ذات العلاقة أو الأصول غير الملموسة ذات العلاقة)، بناء على مراجعة للتدفقات النقدية المستقبلية.	معيار التقرير ٤ (أ)
المسئولة	توفر أموال كافية لمواجهة سحب الودائع والإلتزامات المالية الأخرى عند استحقاقها.	المعيار ٧،٣٠ (الإطار - ١٦)
مخاطرة المسئولة	يقصد بذلك المخاطر الصعاب التي تولجها المنشأة صعوبة في تدبير الأموال للوفاء بالإلتزامات المتوقعة بالأدوات المالية. وقد تنتج مخاطر المسئولة عن عدم قدرة المنشأة على بيع أصل مالي بسرعة بقيمة تقرب من قيمته العادلة.	٥٢،٣٢ (ج)
القروض والذمم المدينة	هي أصول مالية غير مشقة ذات دفعت ثابتة أو قليلة للتحديد غير معروضة في سوق نشط ما عدا:	٩،٣٩
	(أ) تلك التي تقصد المنشأة بيعها مباشرة أو على المدى القصير، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، وتلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛	
	(ب) تلك التي تحددها المنشأة عند الاعتراف الأولى كأصول متوفرة للبيع؛ أو	
	(ج) تلك التي قد لا يتمكن صاحبها من استعادة جميع استثماراته الأولية بشكل كامل، عدا عن تدهور الوضع الائتماني، ويتم تصنيفها على أنها متوفرة للبيع.	
	إن الحصة المشتركة في مجموعة معينة من الأصول التي لا تكون قرضاً أو ذمماً مدينة (على سبيل المثال، الفائدة في صندوق مشترك أو صندوق مشابه) لا تعتبر قرضاً أو ذمماً مدينة.	
الخسائر	الانخفاض في المنافع الاقتصادية، وهي بذلك لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.	الإطار ٧٩
حالات السوق	حالة يعتمد عليها سعر الممارسة، أو قابلية الإستحقاق، أو قابلية ممارسة أداة حق ملكية تكون مرتبطة بسعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مثل الحصول على سعر سهم محدد أو مبلغ محدد للقيمة الجوهرية لأحد خيارات الأسهم، أو تحقيق هدف محدد يعتمد على سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة مقارنة مع مؤشر لمعدل السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى.	معيار التقرير ٢ (أ)
المخاطر السوقية	تتضمن المخاطر السوقية ثلاثة أنواع من المخاطر [*] ، ولا تشمل مخاطرة السوق، احتمال الخسارة وحسب، بل احتمال الربح أيضاً.	المعيار ٥٢،٣٢ (أ)

* مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة على القيمة العادلة، المخاطرة السريعة. انظر تعريف كل منها.

المعيار ٥٠,٣٢	<p>إتفاق تقوم بموجبه المنشأة التي تتولى عددا من معاملات الأداة المالية مع طرف مقليل مفرد بتسوية صافية لكافة الأدوات المالية التي تغطيها الإتفاقية في حالة الإخلال بأي عقد أو إتفاقاته.</p>	التغطية تسوية رئيسية
الإطار ٩٥	<p>يتم الاعتراف بالمصاريف في بيان الدخل على أساس ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة والأرباح من بنود دخل محددة. وتتضمن هذه الصلية الإعتراف المتزامن أو الموحد بالإيرادات والمصاريف التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. غير أن تطبيق مفهوم المطابقة لا يسمح بالإعتراف بالبنود التي لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات في الميزانية العمومية.</p>	مطابقة التكاليف بالإيرادات
المعيار ١١,١ المعيار ٥٠,٨	<p>يعتبر إغفال البنود أو عرضها بصورة خاطئة مادياً (هائلاً) في حال كان ذلك يؤثر، بصورة إفرادية أو إجمالية، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. وتعتمد المادنة على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما العامل المحدد.</p>	التأثير المادي (الهام)
الإطار ٣٠	<p>تكون المعلومات مادية (ذات أهمية) إذا كان من المحتمل أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على إتخاذ القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي البيانات المالية والتي تعتمد على تلك المعلومات.</p>	الأهمية النسبية (المالية)
الإطار ٩٩	<p>عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بمقدارها الإعتراف بعناصر البيانات المالية وتسجيلها في الميزانية العمومية وبيان الدخل.</p>	القياس
مجال التقرير ٢ (أ)	<p>لتاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار الدولي لإعداد للتقرير المالية. ويعتبر تاريخ القياس، بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات معاملة، هو تاريخ المنح. أما بالنسبة للمعاملات مع أطراف غير الموظفين (بؤلئك الذين يقدمون خدمات معاملة)، يكون تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تاريخ تقديم الطرف المقابل للخدمات.</p>	تاريخ القياس

المعيار ٤،١٧	هي الدفعات التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد أو التي يمكن أن يطلب منه دفعها، باستثناء الإيجار المشروط وتكاليف الخدمات والضرائب التي يدفعها المأجر ويتم ردها له، بالإضافة إلى:	الحد الأدنى لدفعات الإيجار
	(أ) في حالة المستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو جهة ذات علاقة مع المستأجر؛ أو	
	(ب) في حالة المأجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمأجر من قبل:	
	(١) المستأجر؛	
	(٢) طرف له علاقة مع المستأجر؛ أو	
	(٣) طرف آخر ليست له علاقة بالمأجر قادر ماليا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان. على أنه إذا كان للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بحيث أنه، في بدلية عقد الإيجار، يكون من المؤكد بشكل معقول أن الخيار سيقم بممارسته، فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من الإيجارات مستحقة الدفع خلال فترة الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة خيار الشراء هذا والدفعة المطلوبة لممارسته.	
المعيار ٤،٢٧، معيار التقرير ٣ (أ)	هو ذلك الجزء من الربح أو الخسارة وصافي أصول الشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة القابضة في شركاتها التابعة.	حقوق الأقلية
المعيار ٨،٢١، (المعيار ١٢،٢٩)، (المعيار ٨،٣٨)	هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم قبضها أو دفعها في عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.	البود النقدية
المعيار ٧،١٩	هي خطط مساهمات محددة (عدا خطط الدولة) أو خطط منافع محددة (عدا خطط الدولة):	خطط (منافع) أصحاب عمل متعدين
	(أ) يتم بموجبها تجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لميطرة مشتركة؛ و	
	(ب) تستخدم تلك الأصول لتوفير منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أن ليس أنه يتم تحديد مستويات المساهمة والمنفعة دون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم الموظفين المعنيين.	

منشأة تباعلية	عبارة عن منشأة غير المنشأة المملوكة للمستثمر، مثل شركة تأمين تباعلية أو منشأة تعاونية تباعلية، تقدم تكاليف أكل أو منافع اقتصادية أخرى بصورة مباشرة وتدابيرية لحملها الوثيقة أو المشاركين فيها.	معيار التقرير ٣ (أ)
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	أصول خطة معينة مطروحا منها الإلتزامات عدا عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعمد بها.	المعيار ٨,٢٦
صافي الإستثمار في عملية أجنبية	حصة المنشأة معدة للتقارير المالية في صافي أصول تلك الصلية.	المعيار ٨,٢١
صافي الإستثمار في عقد إيجار	هو مجمل الإستثمار في عقد إيجار مخصص بسعر الفائدة المتضمنة في العقد.	المعيار ٤,١٧
صافي للقيمة الممكن تحقيقها	السعر الفعلي أو المقدّر للبيع ناقصا كافة التكاليف اللازمة لأكمال السلعة لتكون جاهزة للبيع وكذلك كل التكاليف التي يتم تكبدها في التسويق والبيع.	المعيار ٦,٢ المعيار ٧,٢
تشير صافي القيمة الممكن تحقيقها إلى صافي المبلغ التي تتوقع المنشأة تحقيقه من خلال بيع المخزون أثناء سير العمل المعتاد. وتمكس القيمة للعائلة المبلغ الذي يمكن بمقداره مبادلة نفس المخزون بين مشتريين وباتعين مطلعين وراغبين في السوق. إن صافي القيمة الممكن تحقيقها هي قيمة خاصة بالمنشأة أما القيمة للعائلة فهي ليست كذلك. وقد لا يساوي صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمة للعائلة مطروحا منها للتكاليف حتى البيع.		
الحيد	هو خلو المعلومات الواردة في البيانات المالية من التحيز.	الإطار ٣٦
الاحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية	أطار الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.	
عقد الإيجار غير القابل للإلغاء	عقد الإيجار الذي يمكن لغاؤه فقط: (أ) عند حدوث امر طارىء بعيد الاحتمال؛ (ب) بإذن من المؤجر؛ (ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل مع نفس المؤجر؛ أو (د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث إن استمرار عقد الإيجار، في بدليته، يكون مؤكد بشكل محقول.	المعيار ٤,١٧
أصل غير متداول	هو الأصل الذي لا ينطبق عليه تعريف الأصل المتداول.	معيار التقرير ٥ (أ)
الطفلة العلانية لمرافق الإنتاج	هو الإنتاج المتوقع تحقيقه حسب المتوسط خلال عدد من الفترات أو للمواسم في الظروف العلانية، مع الأخذ في الاعتبار فقدان الطلقة الناجم عن الصبغة المخطط لها.	المعيار ١٣,٢

المعيار ١١,١	تتضمن الملاحظات معلومات إضافية لتلك المعروضة في الميزانية العمومية، وبيان الدخل، وبيان التغييرات في حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الملاحظات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبند المفصّل عنها في تلك البيانات ومعلومات حول البند التي لم يفصّل عنها في تلك البيانات.	ملاحظات
المعيار ١١,٣٧	الحدث الذي يخلق إلزاماً قانونياً أو حكماً يؤدي إلى عدم وجود دليل حقيقي للمنشأة لتسوية ذلك الإلزام.	الحدث الملزم
الإطار ٦٠	هو واجب أو مسؤولية للتصرف أو الأداء بطريقة معينة. ومن الممكن أن تكون الإلتزامات ولجنة التنفيذ قانونياً نتيجة لحد ملزم أو متطلب قانوني. كما تنشأ الإلتزامات من ممارسة العمل المعادي، والعادة والرفعة في الحفاظ على علاقات عمل جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.	الإلتزام
	نظر الحق القانوني للمقاصة.	المقاصة
المعيار ١٠,٣٧	الحد الذي تريد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب الحد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.	الحد المثلل بالإلتزامات
معيار التقرير ١ (١)	لميزانية العمومية للمنشأة (سواء كانت منشورة أم لا) في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية
المعيار ٦,٧	الأنشطة الرئيسية للمنشأة المنتجة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي هي ليست أنشطة استثمارية أو تمويلية.	الأنشطة التشغيلية
المعيار ٥٩,١	الفترة الزمنية بين شراء الأصول للمعالجة وتحقيقها في شكل نقد أو نقد معادل.	الدورة التشغيلية
المعيار ٤,١٧	هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.	عقد الإيجار التشغيلي
المعيار ٥,٢٣	أدوات مالية تعطي حاملها الحق في شراء أسهم عادية.	الخيارات والضمنيات وما يعادلها
المعيار ٥,٢٣	أداة حق ملكية ذات مرتبة أدنى من كلفة فئات أدوات حقوق الملكية الأخرى.	المسهم العادي
	نظر "القروض والأهم للمدينة".	القروض والأهم للمدينة
المعيار ٧,١٩	منافع الموظفين (عدا عن منافع الموظفين ما بعد التوظيف ومنافع نهاية الخدمة) التي لا تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها الموظفون بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
المعيار ٥,٤٠	هو العقار الذي يحتفظ به (المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.	لعقار المشغول من ملكه
المعيار ٤,٢٧ معيار التقرير ٣ (١)	المنشأة التي يكون لها منشأة تابعة أو أكثر.	المنشأة الأم

المشاركون	الأعضاء في خطة منافع نقاعد والآخرين الذين لهم حق في المنافع بموجب الخطة.	المعيار ٨,٢٦
تكلفة الخدمة السابقة	الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في فترات سابقة، للنتيجة في الفترة الحالية عن استحداث منافع ما بعد التوظيف أو منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو إجراء تغييرات عليها. وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة لها إيجابية (حيث ينسب استحداث أو تصحيح المنافع) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع الحالية).	المعيار ٧,١٩
طريقة نسبة الأجزاء	طريقة يتم بموجبها مطابقة الإيرادات الحد مع تكاليفه المتكبدية في الوصول إلى مرحلة الإنجاز، مما ينجم عن ذلك الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الجزء المنجز من العمل.	المعيار ٢٥,١١
الأداء	علاقة الدخل والمصاريف لمنشأة معينة، كما هي مبلغ عنها في بيان الدخل.	الإطار ٤٧
أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)	(أ) أصول محتفظ بها في صندوق لمنافع الموظفين طويلة الأجل، و (ب) بوالص تأمين مؤهلة.	المعيار ٧,١٩
حامل الوثيقة	طرف يملك الحق في الحصول على تعويض بموجب عقد تأمين في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	معيار للتقرير ٤ (أ)
منافع ما بعد التوظيف	منافع الموظفين (عدا عن منافع نهاية الخدمة) التي تستحق الدفع بعد إكمال الخدمة.	المعيار ٧,١٩
خطط منافع ما بعد التوظيف	ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	المعيار ٧,١٩
المسهم العادي المحتمل	هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية.	المعيار ٥,٣٣
عملة العرض	العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.	المعيار ٨,٢١
القيمة الحالية	تقدير حالي للقيمة المخصصة الحالية لصفاتي التكتفلات النقدية المستقبلية أثناء سير العمل المعتاد.	الإطار ١٠٠ (د)
القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة	تأخر "القيمة الحالية" لالتزام المنافع المحددة".	المعيار ٧,١٩
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السابقة	الأساس المحاسبي الذي تستخدمه المنشأة التي تتبنى لأول مرة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة قبل تبني هذه المعايير.	معيار للتقارير ١ (أ)
المخاطر السعرية	مخاطرة السوق- هي مخاطرة تقلب قيمة أداة مالية نتيجة للتغيرات في أسعار السوق سواء كلفت هذه التغييرات ناتجة عن عوامل خاصة بالأداة المالية نفسها أو بمصدرها أو لعوامل تؤثر على جميع الأوراق المالية المتداولة في السوق.	المعيار ٥٢,٣٢ (٣)
الأدوات المالية الرأسمالية	هي أدوات مالية مثل الذمم المدينة، والذمم الدائنة، والأوراق المالية لحقوق الملكية، التي هي ليست أدوات مالية مشتقة.	المعيار ٣٢ تطبيق ١٥

أخطاء الفترة السابقة	<p>الإغالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية المنشأة لفترة سابقة أو لكثير نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام معلومات موثوقة:</p> <p>(أ) كلفت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترة؛ و</p> <p>(ب) يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد وعرض تلك البيانات المالية.</p> <p>وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والإحتيال.</p>	المعيار ٥,٨
محتمل	حدثه مرجح أكثر من عدم حدوثه.	<p>معيار التقرير ٣ (أ)</p> <p>معيار التقارير ٥ (أ)</p>
الربح	<p>المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما في ذلك تعديلات الحفاظ على رأس المال، حيثما كان مناسباً) من الدخل. ويعتبر أي مبلغ إضافة إلى المبلغ الذي يُطلب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة هو ربح.</p>	<p>الإطار ١٠٥</p> <p>الإطار ١٠٧</p>
طريقة الإئتمان المتوقع للوحدة	<p>طريقة تقييم إكتواري تعتبر كل فترة خدمة أنها السبب في نشوء وحدة إضافية من استحقاق المنفعة وقياس كل وحدة على مدى لبناء الإئتمان النهائي (لحيانا تعرف بطريقة المنفعة المستحقة الموزعة بشكل تكاسبي على أساس الخدمة أو بطريقة المنفعة / سنوات الخدمة).</p>	<p>المعيار ٦٤,١٩ - ٦٦</p>
الممتلكات والمصانع والمعدات	<p>عبارة عن أصول ملموسة:</p> <p>(أ) محتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توفير البضائع أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و</p> <p>(ب) يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.</p>	المعيار ٦,١٦
لتجميع الجزئي	<p>هي طريقة لإعداد التقارير والمحاسبة التي بموجبها تدمج حصة القائم بالمشروع في كل بند من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات لوحدة خاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المشابهة في القوائم المالية للقائم بالمشروع أو يتم إظهارها في بنود منفصلة في القوائم المالية للقائم بالمشروع.</p>	المعيار ٣,٣١
لتطبيق بلأثر مستقبلي	<p>بعد التطبيق المستقبلي لتغيير معين في السياسة المحاسبية والإعتراف بلأثر تغيير ما في التقديرات المحاسبية، على التوالي:</p> <p>(أ) تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد تاريخ تغيير السياسة؛ و</p> <p>(ب) اعترافاً بلأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.</p>	المعيار ٥,٨

المخصص	الترام لا يكون وقته ومبلغه مؤكدين.	المعيار ١٠,٣٧
الحيطة والحذر	تبنى درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لصل التقديرات المطلوبة في ظروف عدم التلك، مثال عدم المبالغة في بيان الأصول والدخل أو التقليل من بيان الإلتزامات أو المصروفات.	الإطار ٣٧
خيارات البيع (على الأسمه المالية)	العقد التي تمنح حاملها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر معين ولفترة محددة.	المعيار ٥,٣٣
بوليصة تأمين معتمدة	بوليصة تأمين يصدرها المؤمن (شركة التأمين) وهو ليس طرفا ذا علاقة (كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي ٢٤، خصصات الأطراف ذات العلاقة) للمنشأة مدة التقارير المالية، إذا كانت علاقات البوليصة:	المعيار ٧,١٩
	(أ) يمكن إستخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب خطة منافع محددة؛	
	(ب) غير متلحة لدائني المنشأة مدة التقارير المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها إلى المنشأة مدة التقارير المالية إلا:	
	(١) إذا كانت العائدات تمثل أصولا فائضة غير لازمة للبوليصة للإبقاء بجميع إلتزامات منافع الموظفين ذات العلاقة؛ أو	
	(٢) إذا تم رد العائدات إلى المنشأة مدة التقارير المالية لتعويضها عن منافع الموظفين المدفوعة مسبقا.	
القيمة الممكن تحقيقها	مبلغ النقد أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر من خلال بيع الأصل عن طريق إستبعاده بشكل منظم.	الإطار ١٠٠ (ج)
الإعتراف	هو عناية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويلبي معايير الإعتراف التالية:	الإطار ٨٢، الإطار ٨٣
	(أ) من المحتمل تحقق أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ و	
	(ب) للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بوثوقية.	
المبلغ القابل للاسترداد	القيمة العاللة للأصل (أو وحدة توليد نقد) مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦,٣٦، معيار التقارير ٥ (أ)
المبلغ القابل للاسترداد	صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.	المعيار ٦,١٦
الشراء أو البيع حسب المتبغ	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تنص شروطه على تسليم الأصل ضمن إطار زمني محدد عموما وفق نظام أو عرف في سوق العمل المعنى.	المعيار ٩,٣٩

أصول إعادة التأمين	صافي الحقوق المتألفية لشركة التأمين المباشرة بموجب عقد إعادة تأمين.	معيار التقارير ٤ (أ)
عقد إعادة التأمين	عقد تأمين صادر من قبل شركة تأمين (شركة إعادة تأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (شركة تأمين مباشرة) مقابل الخسائر في عقد أو أكثر صادر عن شركة التأمين المباشرة.	معيار التقارير ٤ (أ)
إعادة التأمين	الطرف الذي يقع عليه التزام بموجب عقد إعادة تأمين بتعويض شركة تأمين مباشرة في حال وقوع حدث مؤمن عليه.	معيار التقارير ٤ (أ)
الأطراف ذات العلاقة	يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا كان: (أ) سواء بطريقة مباشرة أم غير مباشرة من خلال وسيط واحد أو أكثر: (١) يسيطر على المنشأة أو تسيطر المنشأة عليه أو يقام تحت سيطرة مشتركة (ويشمل هذا الشركات الأم والشركات التابعة والشركات التابعة للزمية)؛ (٢) لديه مصلحة في المنشأة تمنحه تأثيراً هاماً عليها؛ (٣) يمارس سيطرة مشتركة على المنشأة؛ (ب) عبارة عن شركة زميلة (كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ * المحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت الزميلة)؛ (ج) عبارة عن مشروع مشترك تكون المنشأة مشاركة فيه (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣١ المحصص في المشاريع المشتركة)؛ (د) ولدت من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛ (هـ) عضواً قريباً في عائلة أي فرد مشار إليه في البند (أ) أو (د)؛ (و) منشأة مسيطر عليها، أو مسيطر عليها بشكل مشترك، أو يمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (هـ)، أو يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛ أو (ز) عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف لمصلحة موظفي المنشأة، أو أي منشأة تكون طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.	المعيار ٩،٢٤
معاملة طرف ذو علاقة	نقل موارد أو خدمات أو التزامات بين لطراف ذات علاقة، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحصيل سعر محين.	المعيار ٩،٢٤
الملاحة	تكون المعلومات ملاحة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة الخاصة بهم.	الإطار ٢٦

الموثوقية	تكون المعلومات موثوقة عندما تخلو من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتمثيل ما تصد تمثيله أو ما يتوقع أن تمثله بلمعة.	الإطار ٣١
خاصية المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خاصية توفر منح تلقائي لخيارات أسهم إضافية متى قام حامل للخيارات بممارسة خيارات ممنوحة مسبقا باستخدام أسهم المنشأة، عوضا عن النقد، لاستيفاء سعر المعاملة.	معيار التقرير ٢ (أ)
خيار المنح بشكل تلقائي لخيارات أخرى ذات علاقة بالأسهم العادية	خيار سهم جديد يمنح عندما يستخدم السهم لاستيفاء سعر الممارسة لخيار سهم سابق.	معيار التقرير ٢ (أ)
القطاع موضوع التقارير المالية	قطاع عمل أو قطاع جغرافي يُطلب الإفصاح عن معلومات قطاعية حوله.	المعيار ٩،١٤
تاريخ الإبلاغ	نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي.	معيار التقرير ١ (أ)
المنشأة معدة التقارير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها.	الإطار ٨
المنشأة معدة للتقرير المالية	المنشأة التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على البيانات المالية ذات الأغراض العامة للحصول على معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات حول توزيع الموارد. وقد تكون المنشأة معدة للتقرير المالية منشأة مفردة أو مجموعة تتكلف من شركة أم وكافة الشركات التابعة لها.	معيار التقرير ٣ (أ)
البحث	هو استقصاء أصلي ومخطط له يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وفهم علميين أو فنيين جديدين.	المعيار ٨،٣٨
القيمة المتبقية	صافي القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها لأصل معين في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح تكاليف التصرف المتوقعة.	المعيار ٦،١٦
القيمة المتبقية (الأصل غير ملموس)	المبلغ المقدّر أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من التصرف بالأصل، بعد طرح تكاليف التصرف المقدرة، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.	المعيار ٦،١٦ المعيار ٨،٣٨
إعادة الهيكلة	برنامج تخطط له الإدارة وتسيطر عليه، ويغير ماديا: (أ) نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة؛ أو (ب) طريقة القيام بذلك العمل.	المعيار ١٠،٣٧

المعيار ٨,٢٦	عبارة عن ترتيبات تقدم بموجبها المنشأة منافع لموظفيها أثناء الخدمة أو بعد ذلك (إما على شكل دخل سنوي أو كمبلغ إجمالي) عندما يمكن تحديد أو تقدير هذه المنافع، أو مساهمات صاحب العمل مقابلها، مسبقاً قبل التقاعد وفق أحكام وثيقة معينة أو ممارسات المنشأة السابقة (تُظن أيضاً خطط منافع ما بعد التوظيف).	خطط منافع التقاعد
المعيار ٥,٨	تطبيق سيطرة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السيطرة يتم تطبيقها دقماً.	التطبيق بأثر رجعي
المعيار ٥,٨	تصحیح الإعتراف بمبالغ عناصر الیبلات المالية وقياسها والإصحاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.	إعادة العرض بأثر رجعي
المعيار ٧,١٩	الفقدنة وتوزيعة الأرباح والإيرادات الأخرى الصادرة من أصول الخطة، بالإضافة إلى الأرباح أو الخسارة المحققة وغير المحققة من أصول الخطة، مطروحة منها أية تكاليف لإدارة الخطة ومطروحة منها أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها.	المعقد على أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)
الإطار ٨١	إعادة عرض الأصول والإلتزامات.	إعادة التقييم
المعيار ٣١,١٦	قيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحة منها أي استهلاك متراكم لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	مبلغ إعادة التقييم للأصل
المعيار ٧,١٨	مجمّل التدفق الوارد من المنافع الإقتصادية خلال الفترة الناتج عن سير الأنشطة العادية للمنشأة والتي ينتج عن هذه التدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة الناتجة عن المساهمات التي تقدم بمعرفة حملة حقوق الملكية.	الإيراد
معيار التقارير ٢١,٣	هي عملية إدماج بالشراء تكون فيها المنشأة المشترية هي المنشأة التي تم شراء حصص حقوق الملكية الخاصة بها وتكون الجهة المصدرة هي المنشأة المشترية. وقد يكون هذا هو الحال عندما، على سبيل المثال، تُحضر منشأة خاصة لأن يتم "شراؤها" من قبل منشأة عامة لصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة.	الإندماج بالشراء العكسي
المعيار ٧,١٧	يمكن تمثيل المنافع من خلال توقع التشغيل المربح خلال العمر الإقتصادي للأصل والربح من زيادة القيمة أو تحقيق القيمة المتبقية.	المنافع المرتبطة بالأصل المؤجر
المعيار ٧,١٧	تتضمن المخاطر لاحتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو لتناقص التقني ومن التقلبات في العقد بسبب لتغير في الظروف الاقتصادية.	المخاطر المرتبطة بالأصل المؤجر
المعيار ٥٨,١٧	بيع أصل معين وإعادة استئجار نفس الأصل. وتكون عادة تخففات الإيجار وسعر البيع معتمدة على بعضها البعض حيث يتم التفاوض بشأنها كصفقة واحدة.	معاملة البيع وإعادة الإيجار

المعيار ١٦،١٤	أصول القطاع	تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها قطاع ما في أنشطته التشغيلية، والتي يمكن ربطها أو تحديدها بقطاع معين أو يمكن توزيعها بين القطاعات المختصة على أساس معقول.
المعيار ١٦،١٤	مصرفوف القطاع	المصرفوف الذي يتعلق بالأنشطة التشغيلية لقطاع معين الذي يُنسب مباشرة له أو لجزء ذو العلاقة من المصرفوف الذي يمكن توزيعه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصرفوفات المتعلقة بالمبيعات إلى عملاء خارجيين والمصرفوفات المتعلقة بالمعاملات مع القطاعات الأخرى في نفس المنشأة.
المعيار ١٦،١٤	نتيجة القطاع	الفرق بين إيرادات القطاع ومصاريفه. ويتم تحديد نتيجة القطاع قبل أية تعديلات على حصة الأقلية.
المعيار ١٦،١٤	إيراد القطاع	الإيراد الموضح في بيان الدخل للمنشأة الذي يُنسب مباشرة لقطاع معين، أو لجزء ذو العلاقة من إيراد المنشأة الذي يمكن تخصيصه بطريقة مناسبة إلى قطاع معين والنتائج عن معاملات مع أطراف خارج المنشأة أو مع قطاعات أخرى داخل المنشأة.
المعيار ٤،٢٧ المعيار ٣،٣١	بيانات مالية منفصلة	تلك البيانات المالية التي تعرضها الشركة الأم، أو المستثمر في شركة تابعة، أو مشارك في منشأة مسيطرة عليها بشكل مشترك، والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات على أساس حصة حقوق الملكية المباشرة وليس على أساس التنتج المبلغ عنها وصافي أصول الجهات المستثمر بها.
المعيار ٤٠،٣٢	حق المقاصة القانوني	حق قانوني للمدين، سواء بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقاصة بمبلغ يستحق له في ذمة الدائن.
المعيار ١١٢،١٩	تسوية (الالتزامات منافع الموظفين)	معاملة تلغي جميع الالتزامات القانونية أو الحكيمة الأخرى لجميع أو جزء من المنافع المقدمة بموجب خطة منافع محددة، يحدث ذلك مثلاً عندما يتم دفع مبلغ إجمالي نقدي للمشاركين في الخطة مقابل حقوقهم في الحصول على منافع تقاعد معينة.
٣٩ تطبيق ٥٦	تاريخ التسوية	تاريخ تسليم الأصل المالي للمنشأة التي قامت بشراؤه.
الإطار ١٠٠ (ج)	قيمة التسوية	المبالغ غير المضمومة للتد أو النقد المعدل التي يتوقع دفعها لتلبية الالتزامات أثناء سير العمل المعتاد.
معايير التقرير ٢ (أ)	اتفاق الدفع على أساس الأسهم	اتفاق بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك موظف معين) لإبرام معاملة دفع على أساس الأسهم، والتي تخول الطرف الآخر باستلام النقد أو أصول أخرى خالصة بالمنشأة مقابل مبالغ على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الخالصة بها، أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، على أن يتم تلبية شروط محددة لتحفيز الموظف على الأداء، إن وجدت.

معاملة الدفع على اساس الاسهم	معاملة تسلم المنشأة بموجبها بضائع أو خدمات كمقابل لأدوات حقوق ملكية خاصة بها (إما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو تشتري بضائع أو خدمات بتحويل مورد تلك البضائع أو الخدمات التزامات مقابل مبالغ تعتمد على سعر اسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بالمنشأة.	معايير التقارير ٢ (١)
خيار السهم	عقد يمنح، لكن لا يؤخذ، حمله حق الإكتتاب في أسهم المنشأة بمصر ثابت أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة.	معايير التقارير ٢ (١)
بيع لا يملك البضاعة المباعة ولكنه ملزم بإعادة شراؤها	منشأة تبيع أوراقا مالية تفرضتها لكنها لم تملكها بعد.	٣٩ تطبيق ١٥
منافع الموظفين قصيرة الأجل	منافع الموظفين (بخلاف منافع نهاية الخدمة) التي تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة ذات العلاقة.	المعايير ٧،١٩
التأثير الفعلي	هي الفترة على المشاركة في صنع القرارات المالية ووضع سياسات التشغيل للمنشأة المستثمر فيها، لكنها ليست سيطرة على هذه السياسات. (ويمكن ممارسة التأثير الفعلي من خلال ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو الإتفاق).	المعايير ٩،٢٤ المعايير ٢،٢٨ المعايير ٣،٣١
الملاحة	توفر النقد على المدى الطويل لتلبية الإلتزامات المالية عند استحقاقها.	الإطار ١٦
سعر الصرف الفوري	سعر الصرف عند التسليم للعاجل.	المعايير ٨،٢١
خطة الدولة (منافع الموظفين)	خطط منافع الموظفين التي وضعت بموجب تشريع معين لتغطية كافة المنشآت (أو كافة المنشآت ضمن فئة معينة، مثال ذلك صناعة محددة) ويتم إدارتها من قبل الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال وكالة مسجلة يتم إنشائها بشكل محدد لهذا الغرض) ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة محدة للتقرير المالية.	المعايير ٣٧،١٩
شركة تابعة	عبارة عن منشأة، بما في ذلك منشأة ليس لها عقد تأسيس كشركة ماء، تسيطر عليها منشأة أخرى (سواء بالشركة الأم).	معايير التقارير ٣ (١) المعايير ٤،٢٧ المعايير ٢،٢٨
الجوهر فوق الشكل	هو مبدأ تتم بموجبه محاسبة المعاملات والأحداث الأخرى وعرضها بناء على جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني.	الإطار (٣٥) المعيار ١٠-٨٠٧
اساس الضريبة لأصل أو التزام	المبلغ الذي يُنسب إلى ذلك الأصل أو الإلتزام لأغراض الضريبة.	المعايير ٥،١٢
المصرف الضريبي (الدخل الضريبي)	هو إجمالي المبلغ المشمول في تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة. ويشمل المصرف الضريبي (الدخل الضريبي) مصرف الضريبة الجارية (دخل الضريبة الجارية) ومصرف الضريبة المؤجلة (دخل الضريبة المؤجلة).	المعايير ٥،١٢ المعايير ٦،١٢
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)	ربح (خسارة) الفترة، مصوبا وفقا للأحكام التي قررت مصلحة الضرائب، والتي يتم على أساسه تحديد مقدار الضرائب الواجب سددها (الاسترداد).	المعايير ٥،١٢

المعيار ٥,١٢	الفرق المؤقت الخاضع للضريبة	فرق مؤقت سوف ينتج عنه مبلغ خاضعة للضريبة في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) افتراضات مستقابلة عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام.
المعيار ٥,١٢	الفرق المؤقت	الفرق بين القيمة المسجلة لأصل أو إلتزام في الميزانية العمومية وأصله الضريبي. ومن الممكن أن يكون الفرق المؤقت: (أ) فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ أو (ب) فرق مؤقت قابل للإقطاع.
المعيار ١٩(٧)	منافع نهائية الخدمة	منافع الموظفين مستحقة الدفع نتيجة لأحد القرارين التاليين: (أ) قرار المنشأة إنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو (ب) قرار الموظف قبول التقاعد طوعا مقابل تلك المنافع.
٣٩ تطبيق ٥٥	تاريخ الإيجار	هو التاريخ الذي تلتزم فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل معين.
المعيار ٩,٣٩	تكاليف المعاملة (الأنواع المالية)	التكاليف المتزايدة التي تُنسب مباشرة إلى شراء أصل أو التزام مالي أو إصداره أو التصرف به (انظر معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الملحق (أ) الفقرة ١٣). والتكلفة المتزايدة هي التكلفة التي كان من الممكن تجنب تكديدها في حال لم تتم المنشأة بشراء الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها.
المعيار ١٥٤,١٩	الالتزام الإنكاسي (خسائر المنافع المحددة)	مجموع ما يلي: (أ) القيمة الحالية للالتزام في تاريخ تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ (المعدل)؛ (ب) مطروحا منها القيمة للعلة، في تاريخ تبني المعيار، لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها مباشرة تسوية الإلتزامات؛ (ج) مطروحا منها تكلفة أي خدمة سابقة يجب الاعتراف بها في فترات لاحقة.
تطبيق ٤ (أ)	تجزئة العقد	محاسبة مكونات العقد كما لو كانت عقود منفصلة.
الإطار ٢٥	قابلية الفهم	تكون المعلومات المقدمة في البيانات المالية قابلة للفهم عندما تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.
المعيار ٤,١٧	دخل التمويل غير المكتسب	هو الفرق بين: (أ) مجمل الاستثمار بموجب عقد الإيجار؛ و (ب) صافي الاستثمار بموجب عقد الإيجار.
المعيار ٤,١٧	القيمة المتبقية غير المضمونة	هو ذلك الجزء من القيمة المقدرة للأصل الموزع في نهاية العقد، والذي يكون تحقيقه من قبل الموزع غير مؤكد أو التي تكون مضمونة بواسطة طرف له علاقة بالموزع.

المعيار ٤,١٧	الفترة المتبقية المقررة، منذ بدء مدة عقد الإيجار، بدون التقيد بمدة العقد، التي يتوقع خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية للكافة في الأصل.	العمر الإنتاجي
المعيار ٦,١٦، المعيار ٣,٣٦، المعيار ٨,٢٨	هو إما: (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها توفر الأصل لاستخدامه من قبل المنشأة؛ أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.	العمر الإنتاجي
تطبيق ٥ (أ)	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقررة التي يتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ما ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي.	قيمة الاستخدام
المعيار ٦,٣٦	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تنشأ من أصل معين أو من وحدة توليد نقد.	قيمة الاستخدام
المعيار ١٢,٢	تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير بصورة مباشرة، أو تقريباً بصورة مباشرة، مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.	مصاريف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة
المعيار ٣,٣١	هو طرف في مشروع مشترك له رقابة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	المشارك في مشروع مشترك
تطبيق ٢ (أ)	يصبح حقاً. بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم، يصبح حق الطرف المقابل في استلام النقد، أو الأصول الأخرى، أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، مستحقاً بعد تلبية أي شروط محددة لتحفيز الموظفين على الأداء.	قابلية الإستحقاق
المعيار ٧,١٩، المعيار (٨,٢٦)	هي منافع الموظفين غير المشروطة بتوظيف مستقبلي.	منافع الموظفين القابلة للإستحقاق
تطبيق ٢ (أ)	الشروط للولجب على الطرف المقابل تلبيةها ليحق له استلام النقد أو الأصول الأخرى أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بموجب اتفاق دفع على أساس الأسهم. وتتضمن شروط تحفيز الموظف على الأداء شروط الخدمة التي تتطلب من الطرف الآخر إتمام فترة محددة من الخدمة، وشروط الأداء التي تتطلب تحقيق أهداف أداء محددة (مثل تحقيق زيادة محددة في أرباح المنشأة خلال فترة زمنية محددة).	شروط تستخدم لتحفيز الموظف على الأداء
تطبيق ٢ (أ)	الفترة التي يجب خلالها تلبية كافة الشروط المحددة لتحفيز الموظف على الأداء الخاصة باتفاق دفع على أساس الأسهم.	فترة الإستحقاق
المعيار ٥,٣٣	أداة مالية تعطي حاملها حق شراء أسهم عادية.	ضمن

المعيار ٢٧،٢	<p>بموجب هذه الطريقة، يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تحديد المتوسط المرجح لتكلفة بنود مماثلة في بداية الفترة وتكلفة بنود مماثلة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة. ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري، أو عند استلام كل شحنة إضافية، طبقاً لظروف المنشأة.</p>	<p>طريقة المتوسط للمرجح للتكلفة</p>
المعيار ٢٠،٣٣	<p>عدد الأسهم العادية المتداولة في بداية الفترة، بعد تعديله بحدد الأسهم العادية المعاد شراؤها أو المصدرة خلال الفترة مضروباً بمعامل الترجيح الزمني.</p>	<p>المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة</p>

الفهرس

إن الفهرس الوارد في هذا الكتاب هو فهرس شامل. وهو لا يشير فقط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتصورات - بل يشير أيضا إلى جميع الوثائق ذات العلاقة بما في ذلك أسس الإنتاجات، وإرشادات التنفيذ، وإرشادات التطبيق، والملاحق والأمثلة التوضيحية. وبالإضافة إلى ذلك، فهو يشمل إشارات إلى دستور مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومقدمة لجنة تصورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتندرج الإشارات إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتصورات والوثائق المساندة حسب رقم المعيار ورقم الفقرة. وتوفر هذه الطريقة إشارة لكيدة وليس إشارة نسبية. ويستخدم الفهرس رموز مختصرة لتحديد الوثيقة التي تنتمي إليها الفقرات والفقرات الفرعية. وفيما يلي هذه الرموز المختصرة:

القسم	بلغة	الأمثلة	المرجع
معايير التقارير المالية ٥-١	معيار التقرير	معيار التقرير ١-١٤٧ أ	معيار التقرير ١، الفقرات من ١-١٤٧
		معيار التقرير ٣-٣ (ج)	معيار التقرير ٣، الفقرات من ١٣- الفترة الفرعية ج
معايير المحاسبة ٤١-١	بدون بلغة	المعيار ١٢-٢٦ (أ)	المعيار ١٢ الفترة الفرعية ٢٦ أ
أسس الإنتاجات لمعايير التقارير	معيار التقرير	المعيار ١٠-٣٧	المعيار ٣٧ الفترة ١٠
أسس الإنتاجات على معايير المحاسبة	إستنتاج	المعيار ٢٤-٨-١٤ من أسس الإنتاجات	أسس الإنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، الفقرات من ١٩-٢٢
إرشادات التنفيذ على معايير للتقارير ومعايير المحاسبة	تنفيذ	المعيار ٣٦-١٠٨-١١٢ من أسس الإنتاجات	أسس الإنتاجات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤، الفترة ٦١-٦٦ الفترة الفرعية د
إرشادات التنفيذ على معايير للتقارير ومعايير المحاسبة	تنفيذ	المعيار ٣٩-٤-٢.٤	إرشادات التنفيذ للمعيار ٣٩ القسم هـ الفترة ٢.٤
أمثلة توضيحية على معايير للتقارير ومعايير المحاسبة	أمثلة توضيحية	المعيار ٣٣-١.٣٣	إرشادات التنفيذ على معيار التقرير ٤، الفقرات من ٦-١٠
تطبيقات الإرشادية	تطبيقات	المعيار ٣٢-٢٥-٢٦	المعيار ٣٢، الفقرات من ٢٥-٢٦
الملاحق	الملاحق	المعيار ٣٩ الملحق أ تطبيقات من ٨٤-٩٣	المعيار ٣٩ الملحق أ: تطبيقات إرشادية على المعيار ٣٩، الفقرات من ٨٤-٩٣.
ملاحق معايير التقرير والمعايير	ملاحق	المعيار ٤١ الملحق أ	المعيار ٤١، الملحق أ

بلغات أخرى ظهرت في لجنة معايير المحاسبة الدولية-التنظيم: مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ مقدمة لجنة المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية؛ التصورات؛ إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تفاهات إعادة الثراء (الريبو)، ٣٩. تطبيق
القسم ب. ١٨

تفاهات الترخيص

تفاهات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
إفصاح، ٧٤. ٢٠ (و)

تفاهات إفراض الأوراق المالية، ٣٩. تطبيق
القسم ب. ١٨

إجازات الأمومة

تعويض الغياب، ١٩. ١٦-١١

إجازات الموظفين

تعويض المنافع، ١٩. ١٦-١١

الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق
ب. ١٠

إجازة مرضية

تعويض الغياب، ١٩. ١٦-١١

إجراء تفاهات بين القروض

التعريف، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٦

أجل، ٣٢. تطبيق ١٥

أجور

كمصروف، الإطار . ٧٨

إحتياطيات، الإطار . ٦٦

أحدثت بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ١-
٢٤، ١٠ الملحق

تحليل الأحداث، ١٠. ٩-٨، ١٠. ١٩-٢٠

التعريف، ٣. ١٠

الإفصاح عن التعريفات، ١٠. ١٢-١٣، ١٠.
إستنتاج ٤

تطبيق معايير التقارير للمرة الأولى، معيار
للتقرير ١. ٣٢-٣٣، معيار للتقرير ١ تطبيق
٤-٢

افتراض استمرارية المنشأة، ١٠. ١٤-١٦
الأحداث الغير المعهنة، ١٠. ١٠-١١، ١٠. ٢١-
٢٢

مراجعة للنسخة القديمة من معيار المحاسبة لدولي
١، ١. إستنتاج ٢٠-٢٩

تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية
العمومية، ١٠. ١٩-٢٠

أخطاء، ٤١-٤٩

الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة، ٤٩. ٨
مفاهيم إزالة الأخطاء الأساسية، ٨. إستنتاج ٤-
١١

من غير العملي إعادة العرض لتصحيح الأخطاء
المتعلقة بالماضي، ٨. ٥٠-٥٣، ٨. إستنتاج ٢٣-

٢٩، ٨. تطبيق ٣-٤

حدود العرض المتعلق بالماضي، ٨. ٤٣-٤٨،
ب. إستنتاج ٢٣-٢٧

إعادة العرض المتعلق بالماضي للفترة السابقة،
٨. ٤٢-٤٩، ٨. تطبيق ١-٦

إندماج الأعمال، معيار التقرير ١. ٦٣-٦٤،

معيار المحاسبة ٣. إستنتاج ١٦٤-١٦٩، أمثلة

توضيحية ٨-

أداء، الإطار. ١٧، الإطار. ١٩، الإطار. ٢٨،
الإطار. ٦٩-٧٣

إدارة

تقييم تكاليف الضيافة، الإطار . ١٤، ١. ٧

معدني ومستخدمي البيانات المالية، الإطار . ١١

إدارة المخاطر

الإفصاح عن السياسة، ٣٢. ٦٥-٥٩

الألوات المالية، ٣٢. ٥٦-٥٩

أنواع التحوط

التحوط لمخاطر القيمة العادلة لمند صادر بعملية

أجنبية، ٣٩. تطبيق القسم و. ١.١

اجتماع لخيارات المشتراء والخيارات المكتوبة،

٣٩. تطبيق القسم و. ١.٨

مبادلات التسوية المتزامنة واستعمال إحداهما كأداة

تحوط، ٣٩. تطبيق القسم و. ١.١٤

أداة تحوط: مبالغة أسعار الفائدة لعملة متداخلة،

٣٩. تطبيق القسم و. ١.٨٢

للتعريف، ٩. ٣٩

إستراتيجية التحوط ذات الدالية الحيادية، ٣٩.

تطبيق القسم و. ١.٩

للتحديد، ٣٩. ٧٤-٧٧

الإفصاح، ٣٢. ٥٦-٥٩

أداة تحوط عقد صرف عملة مستقبلية بعملة

أجنبية مزدوجة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١.١٣

التحوط لأكثر من نوع واحد من المخاطر، ٣٩.

تطبيق القسم و. ١.١٢

إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم و. ١. ١-١.

١٤

المعقد لبيع أو شراء بند مالي، ٣٢-٨-١٠، ٣٢. تطبيق ٣٩، ٢٤-٢٠، ٧-٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠، ٣٩ إستنتاج ٢٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان معيار المحاسبة الدولية ١٣٣

المقارنة، ٣٩. إستنتاج (١) ٢٢١

مخاطر الائتمان، ٣٢. ٥٢ (ب)، ٣٢-٧٦-٨٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

مخاطر العملة، ٣٩. ٥٢ (أ) (١)

الضرائب الموجلة، ٣٢. ١٢، ٢٣، ٣٢. ٣٩

التعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. ٣٢ تطبيق ٣-٢٤، ٣٢. إستنتاج ٤

المشتقات المالية، ٣٢. ٢٢ تطبيق ١٥-١٩

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩-١١٢

الإفصاح، ٣٢. ٥١-٩٥، ٣٢. إستنتاج ٢٤-٤٨

السياسات المحاسبية، ٣٢. ٦٠ (ب) - ٦١، ٣٢. ٦٣

التغير في القيمة العادلة، ٣٩. تطبيق القسم ي. ١

إضافي، ٣٢. ٩٤ (ب)-(ج)

الأدوات المالية المركبة مع مشتقات مالية متعددة، ٣٢. ٩٤ (د)، ٣٢. إستنتاج ٣٩-٤٢، ٣٢. لملة توضيحية ٣٧-٣٨

مخاطر الائتمان، ٣٢. ٧٦-٨٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

الفرق والتخلف في إيفاء الدين، ٣٢. ٩٤ (ي)-

٩٥، ٣٢. إستنتاج ٤٨

إلغاء الإعراف، ٣٢. ٩٤ (أ)، ٣٢. إستنتاج ٣٨

القيمة العادلة، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج ٣٥-٣٦

الأصول المالية والإلتزامات المالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ٣٢. ٩٤ (هـ)-(و)، ٣٢. تطبيق ٤٠، ٣٢. إستنتاج ٤٣-٤٧

للتسويق، ٣٢. ٥٣

نشاطات التحوط، ٣٢. ٥٦-٥٩

لتخفيض القيمة، ٣٢. ٩٤ (١)

قائمة الدخل وحقوق الملكية، ٣٢. ٩٤ (ج)، ٣٩. تطبيق القسم ز. ١

مخاطر أسعار العملات، ٣٢. ٦٧-٧٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

درجة التفاصيل، ٣٢. ٥٤

إعادة التصنيف، ٣٢. ٩٤ (ز)

مخاطر إدارة السياسات، ٣٢. ٥٦-٥٩

الشروط والظروف، ٣٢. ٦٠ (أ)، ٣٢. ٦٠ (أ)، ٣٢. ٦٢-٦٣

عندما يكون القياس بالتكلفة لأن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بثوثق، ٣٢. ٩٠-٩١

خصائص الإشتراك المتروك لتقدير المراء، معيار المحاسبة ٤. ٣٥

التوزيعات، ٣٢. ٧، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣

سعر لفقد الفعالي، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥-٨، ٣٩. إستنتاج ٣٠-٣٥

التغير في التقديرات المحاسبية، ٣٩. إستنتاج ٣٦

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥-٨، ٣٩. إستنتاج ٣٠-٣٥

المشتقات الضمنية، ٣٩. ٢(و)، ٣٩. ١٠-١٣، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٢

تبني معيار التقارير للمرة الأولى، معيار للتقرير ١. إستنتاج ٦٥-٦٦

إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تنفيذ، ج. ١. ١١

لنوت حقوق الملكية المستتاء من الإلتزامات المالية، ٣٢. ١٥-٢٠، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢. إستنتاج ٥-٦، ٣٢. تطبيق القسم ب. ٢٢

المتوقع من المعيار ٧، ٢. ٧

القيمة العادلة، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج ٣٥-٣٦

إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تنفيذ، أ تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩. تطبيق ٩٥-١٣٠

تطبيق على حصص الأصول المالية أو الإلتزامات المالية، ٣٩. إستنتاج ٥٨-٨٦

لسلح الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠

الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة، ٣٩. تطبيق القسم ز. ١

إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم هـ. ١-٢. ٢

مخاطر إئتمان الملكية، ٣٩. إستنتاج ٨٧-٩٢

استخدام سعر محدد في السوق النشطة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٧١-٧٢، ٣٩. إستنتاج ٩٦-١٠١

٣٩. ١٠١. إستنتاج ٢٢١ (د)

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار التقرير ١. إستنتاج ٨١-٨٣

الأدوات المالية المركبة، معيار التقرير ١. ٢٣، معيار التقرير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٥-٣٦

المشتقات الضمنية، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٥-٦٦

الإعتراف والقياس للانتقال إلى معيار التقارير، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار التقرير ١. إستنتاج ٦٣

معاملات لتكلفة، معيار التقرير ١. إستنتاج ٢٧-٧٣

المعقد لبيع أو شراء بند مالي، ٣٢-٨-١٠، ٣٢. تطبيق ٣٩، ٢٤-٢٠، ٧-٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠، ٣٩ إستنتاج ٢٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان معيار المحاسبة الدولية ١٣٣

المقارنة، ٣٩. إستنتاج (١) ٢٢١

مخاطر الائتمان، ٣٢. ٥٢ (ب)، ٣٢-٧٦-٨٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

مخاطر العملة، ٣٩. ٥٢ (أ) (١)

الضرائب الموجلة، ٣٢. ١٢، ٢٣، ٣٢. ٣٩

التعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. ٣٢ تطبيق ٣-٢٤، ٣٢. إستنتاج ٤

المشتقات المالية، ٣٢. ٢٢ تطبيق ١٥-١٩

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩-١١٢

الإفصاح، ٣٢. ٥١-٩٥، ٣٢. إستنتاج ٢٤-٤٨

السياسات المحاسبية، ٣٢. ٦٠ (ب) - ٦١، ٣٢. ٦٣

التغير في القيمة العادلة، ٣٩. تطبيق القسم ي. ١

إضافي، ٣٢. ٩٤ (ب)-(ج)

الأدوات المالية المركبة مع مشتقات مالية متعددة، ٣٢. ٩٤ (د)، ٣٢. إستنتاج ٣٩-٤٢، ٣٢. لملة توضيحية ٣٧-٣٨

مخاطر الائتمان، ٣٢. ٧٦-٨٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

الفرق والتخلف في إيفاء الدين، ٣٢. ٩٤ (ي)-

٩٥، ٣٢. إستنتاج ٤٨

إلغاء الإعراف، ٣٢. ٩٤ (أ)، ٣٢. إستنتاج ٣٨

القيمة العادلة، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج ٣٥-٣٦

الأصول المالية والإلتزامات المالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ٣٢. ٩٤ (هـ)-(و)، ٣٢. تطبيق ٤٠، ٣٢. إستنتاج ٤٣-٤٧

للتسويق، ٣٢. ٥٣

نشاطات التحوط، ٣٢. ٥٦-٥٩

لتخفيض القيمة، ٣٢. ٩٤ (١)

قائمة الدخل وحقوق الملكية، ٣٢. ٩٤ (ج)، ٣٩. تطبيق القسم ز. ١

مخاطر أسعار العملات، ٣٢. ٦٧-٧٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

درجة التفاصيل، ٣٢. ٥٤

إعادة التصنيف، ٣٢. ٩٤ (ز)

مخاطر إدارة السياسات، ٣٢. ٥٦-٥٩

الشروط والظروف، ٣٢. ٦٠ (أ)، ٣٢. ٦٠ (أ)، ٣٢. ٦٢-٦٣

عندما يكون القياس بالتكلفة لأن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بثوثق، ٣٢. ٩٠-٩١

لتحوط المحاسبة
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٨-٣٠، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار التقرير ١
تطبيق ٦٠-٦١
التحوط، ٣٩. ٧١-١٠٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٩٤-١٣٢
قياس عدم الفعالية،
٣٩ للملحق أ تطبيق ١٠٥-١٣٢، ٣٩. إستنتاج
١٣٦-١٣٦، ب، ٣٩ تنفيذ القسم ٤. ٤
أساس الاستنتاج، ٣٩. إستنتاج ١٣٦-٢٢٠
برشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ١. ٦-٥
حقوق خدمات القروض، ٣٩. إستنتاج ١٤٠-
١٤٣
الفائدة، ٣٢. ٢، ٣٢. ٢٥-٤١، ٣٢. تطبيق
٣٢، ٣٢. إستنتاج ٣٣
مخاطر أسعار الفائدة، ٣٢. ٥٢ (أ) (٢)، ٣٢.
٦٧-٧٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤
الشكل للقانوني، ٣٢. ١٨
مخاطر السيولة، ٣٢. ٥٢ (ج)
الخسائر والأرباح، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.
تطبيق ٣٢، ٣٢. إستنتاج ٣٣
قياس، ٣٩. ٤٣-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٦٤-٩٢
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠
إلغاء الاختلافات المحددة من المبادئ المحاسبية
المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩.
٢٢١ إستنتاج
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥-٥٧، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٨٣، ٣٩. إستنتاج ٢٢١، ٣٩. تطبيق
القسم ٢. ٤
إنخفاض قيمة وعدم القدرة على تحصيل الأصول
المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٤-
٩٢، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠، ٣٩ تنفيذ، ٤. ٤
١-٤. ١٠
إعادة التصنيف، ٣٩. ٥٤-٥٥
نقل الأصول المالية والإلتزامات المالية، ٣٢.
٤٢-٥٠، ٣٢. تطبيق ٣٨-٣٩
العرض
الأدوات المالية المركبة، ٣٢. ٢٨-٢٢، ٣٢.
تطبيق ٣٠-٣٥، ٣٢. إستنتاج ٢٢-٣١، ٣٢.
أمثلة توضيحية ٣٤-٥٠
الفائدة، للتوزيعات، الربح والخسارة، ٣٢. ٧،
٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢. تطبيق ٣٧
الإلتزامات وحقوق الملكية، ٣٢. ١٥-٢٧، ٣٢.
تطبيق ٢٥-٢٩، ٣٢. إستنتاج ٥-٣٢، ٦. أمثلة
توضيحية ٢-٣١، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٢

لأدوات مالية مركبة
العرض، ٣٢. ٢٨-٢٢، ٣٢. تطبيق ٣٠-٣٥،
٣٢. إستنتاج ٢٢-٣١، ٣٢. أ. ٣٢. ٣٤-٥٠

في المنشآت التابعة، ٧٧-٢١، ٢٧، ٢٧-٣٧-٣٩

إستثمار في منشآت زميلة لنظر المنشآت
الزميلة؛ المعيار ٢٨

إستثمارات عقارية، ٤٠-١-٨٦
السياسات المحاسبية، ٤٠-٣٠-٣٢
الإملاك عن طريق تبادل الأصول الغير المالية،
٤٠-٢٧

الإختيار ما بين نموذج للتكلفة ونموذج القيمة
العادلة، ٤٠-إستنتاج ١١-٤٤، ٤٠ب، ٤٠
٤٨ب-٤٩

نموذج التكلفة، ٤٠-٥٣-٥٤، ٤٠-٥٦، ٤٠-٧٨

الإقصاح، ٤٠-٧٤-٧٥، ٤٠-٧٩
التقلاّت، ٤٠-٥٩
لحكم انتقالية، ٤٠-٨٠-٨٤

التصريف، ٤٠ب-٣٠-٣٩
إلغاء الإعتراف، ٤٠-٦٦
الإقصاح، ٤٠-٧٤-٧٩
الإستبعاد، ٤٠-٦٦-٧٣

الممتلكات المستتبّة من قبل المالك، ٤٠-٧، ٤٠-٩
(ج)، ٤٠-٦٠-٦٢، ٤٠ب-٥٠-٦٠، ٤٠ب-٢٨
أمنّة، ٤٠-٨

نموذج القيمة العادلة، ٤٠-٣٣-٥٥، ٤٠-٦٥-٤٠ب

الإقصاح، ٤٠-٧٤-٧٨
عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بثووق، ٤٠-٥٣-٥٥، ٤٠-٧٨، ٤٠ب-٥٧-٦٢
التقلاّت، ٤٠-٥٩-٦٥

الإحكام الإنتقالية، ٤٠-٨٠-٨٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١-١٨ (أ)،

معيار المحاسبة ١-١. إ-٦١-٦٢
المنح الحكومية، ٤٠ب-٢٧-٢٩

إتخفاض القيمة، ٤٠-٧٢-٧٣، ٤٠-٧٩ (ي) (٥)
الإيجار، ٤٠-٣، ٤٠-٢٥-٢٦، ٤٠-٤١-٤٠
٤٠-٧٤، ٤٠-إستنتاج ٤-١٠، ٤٠-إستنتاج
١٣-١٤

القياس بعد الإعتراف، ٤٠-٣٠-٥٦
القياس عند الإعتراف، ٤٠-٢٠-٢٩

الإعتراف، ٤٠-١٦-١٩
الإعتراف بالإيراد، ٤٠-٦٧

التقلاّت، ٤٠-٥٧-٦٥، ٤٠ب-٦٦

إستثمارات محتفظ بها للاستحقاق

تكاليف العملية، ٣٢-٣٨
مع مشتقات مثبتة متوقعة، ٣٢-٩٤ (د) ٣٢-
إستنتاج ٣٩-٤٢، ٣٢-أمنّة توضيحية ٣٧-٣٨

أفوات مالية مشتقة، ٣٢-تطبيق ١٥-١٩
التصريف، ٣٩-٩، ٣٩-الملحق أ تطبيق ٩-١١٢،
٣٩-تطبيق القسم ب-٢-١٠

المشتقات الضمنية، ٣٩-٢ (هـ)، ٣٩-١٠-١٣، ٣٩-
الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٢
إرشادات التنفيذ ٣٩-القسم ج-١-١١

أمنّة، ٣٩-الملحق أ تطبيق ٩، ٣٩-تطبيق القسم
ب-٢

أرباح
كإيراد، الإطّار ٧٥-٧٦
الأدوات المالية، ٣٢-٢، ٣٢-٣٥-٤١، ٣٢-
تطبيق ٣٧، ٣٢-إستنتاج ٣٣

أرض زراعية
الأصول البيولوجية المرفقة ل- ٤١-٢٥
أساس الإستنتاج، ٤١-٥٥-٥٧
المستثنى من المعيار ٤١، ٤١-٢ (أ)
أساس الإستنتاج، ٤١-إستنتاج ٥٥-٥٧

أرض ملوثة
المخصصات، ٣٧-الملحق ج. ١٢-٢ب

أرض ومباني
عقود الإيجار، ١٧-١٤-١٩، ١٧-إستنتاج ٤-
١٤

أرقام متناظرة، الإطّار ٤٢
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩-٨، ٢٩-٣٤

أساس إكتواري، الإطّار ٢٢
عرض البيانات المالية، ١-٢٥-٢٦

أساس الضريبة، ١٢-٧-١١
التصريف، ١٢-٥
أمنّة عندما تكون القيمة المرحلة للأصول لو
الإلتزامات مساوية ل- ١٢-الملحق أ

إستبعاد المجموعة لنظر الأصول غير المتداولة

إستبعاد المنشآت التابعة
قائمة لتدفق النقدي، ٧-٣٩-٤٢
إستثمار

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-
٢٥، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١
تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد لبيانات المالية
الموحدة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢١
التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-
٢٥، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١
لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة، ٣٩. تطبيق
القسم و. ٩.٢
الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، ٣٩. تطبيق
القسم ب. ١٤
الأصل المرتبط بمؤشرات السوق، ٣٩. تطبيق
للقسم ب. ١٣
القياس، ٣٩. ٤٦ (ب)
المبيعات المسموح بها، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٢،
٣٩. تطبيق ب. ١٦
الرهن الضامن للقروض، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
شراء استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩
تطبيق و. ١٠.٢٠
إتفاقيات إعادة الشراء، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
المبيعات استجابة لمطالبات رأس المال الخاصة
بمنشأة معينة، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ) ٣٩.
تنفيذ القسم ب. ١٧
إتفاقية إفراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ القسم
ب. ١٨
التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"،
تنفيذ القسم ب. ٢٠
الإخلال، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٩

٣
إستثمارات مرتبطة بصناديق الضمان
المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١. ١ (ب)،
٣١. إستنتاج ١٢

استمرارية المنشأة
الأحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ١٤-
١٦
عرض القوائم المالية، ٢٣-٢٤. ١
الإفراض المحاسبي الأساسي، الإطّار ٢٣.
إستهلاك
كمصروف، الإطّار ٧٨
الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤٩. ٥٤-٥٦
للتعريف، ١٦. ٦
لتقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ب ٢٤
عقود الإيجار، ١٧. ٢٧-٢٩، ١٧. ٥٣
للممتلكات، المصعدات والآلات، ١٦. ٤٣-٦٢،
١٦. إستنتاج ٢٦-٢٣
إلغاء الإعتراف

البيانات المالية، ٣٩. ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق أ
إرشادات التنفيذ ٤٩-٥٠
أساس الإستنتاج ٣٩. إستنتاج ٤١-٥٣
القوائم المالية الموحدة، ٣٩. ١٥
التعليمات الطارئة في نقل الأصول، ٣٩. ٢٠ (ج)
(٢)، ٣٩. ٢٠-٣٥ الملحق أ تطبيقات
إرشادية ٤٨، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥٢،
٣٩. ٧٦-٧٠
التعريف، ٣٩. ٩
أسئلة، ٣٩. الملحق أ تطبيقات إرشادية ٥١
عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ
تطبيقات إرشادية ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيقات
إرشادية ٥٣-٥٦
نقل الأشياء الغير مؤهلة، ٣٩. ٢٠ (ب)، ٣٩.
٢٩، ٣٩ الملحق أ تطبيقات إرشادية ٣٩، ٤٧.
إستنتاج ٦٥-٦٦
نقل الأشياء المؤهلة، ٣٩. ٢٠ (أ)، ٣٩. ٢٠ (ج)
(١)، ٣٩. ٢٤-٣٩، ٢٨ الملحق أ تطبيقات
إرشادية ٤٥-٤٦
عندما تعد المنشأة الحق التعاقدى لإستلام النقد
ولكن يفترض أن يكون الإلتزام التعاقدى لدفع
التدفق النقدي، ٣٩. ٥٤-٦٤
الإلتزامات المالية، ٣٩. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ
تطبيقات إرشادية ٥٧-٦٢
التعريف، ٣٩. ٩
لإستخدام تاريخ التسييد التجاري أو المحاسبي،
٣٩. إرشادات التنفيذ ب. ٣٢
إرشادات التنفيذ، ٣٩. إرشادات التنفيذ ي. ٢-١.

٣
أسعار الصرف الأجنبي، آثار التغيرات في، ٢١.
١-٦٢، ٢١ الملحق، التفسير ٧-
قائمة التدفق النقدي، ٢٥-٢٨
التغير في السلة الوظيفية، ٢١. ٣٧-٣٥
ضرائب الإلتزامات المؤجلة، ١٢. ٤١، ١٢.
٧٨، ٢١. ٥٠
الإصصاح، ٢١. ٥١-٥٧
إستبعاد العمليات الأجنبية، ٢١. ٤٨-٤٩
تحوط القيمة العادلة لموجودة مقومة بالتكلفة ٢٩.
تطبيق القسم و. ٦. ٥
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢١-٢٢، معيار
التقرير ١ الملحق ب، أ، معيار التقرير ١.
إستنتاج ٣٥-٥٥، معيار التقرير ١. تطبيق
٢١
السلة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. ٢٠-٣٧،
٢١. إستنتاج ٤-٩

التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-
٢٥، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١
تطبيق أحكام الإخلال عند إعداد لبيانات المالية
الموحدة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢١
التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٦-
٢٥، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١٣-٢١
لأداة مالية ذات سعر فائدة متغيرة، ٣٩. تطبيق
القسم و. ٩.٢
الفائدة المرتبطة بمؤشر أسعار، ٣٩. تطبيق
القسم ب. ١٤
الأصل المرتبط بمؤشرات السوق، ٣٩. تطبيق
للقسم ب. ١٣
القياس، ٣٩. ٤٦ (ب)
المبيعات المسموح بها، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٢،
٣٩. تطبيق ب. ١٦
الرهن الضامن للقروض، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
شراء استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩
تطبيق و. ١٠.٢٠
إتفاقيات إعادة الشراء، ٣٩. تطبيق ب. ١٨
المبيعات استجابة لمطالبات رأس المال الخاصة
بمنشأة معينة، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٢٢ (هـ) ٣٩.
تنفيذ القسم ب. ١٧
إتفاقية إفراض الأوراق المالية، ٣٩. تنفيذ القسم
ب. ١٨
التصنيف الفرعي لأغراض تطبيق حكم "الإخلال"،
تنفيذ القسم ب. ٢٠
الإخلال، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ١٩

إستثمارات مرتبطة بصناديق الضمان
المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١. ١ (ب)،
٣١. إستنتاج ١٢

استمرارية المنشأة
الأحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ١٤-
١٦
عرض القوائم المالية، ٢٣-٢٤. ١
الإفراض المحاسبي الأساسي، الإطّار ٢٣.
إستهلاك
كمصروف، الإطّار ٧٨
الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤٩. ٥٤-٥٦
للتعريف، ١٦. ٦
لتقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ب ٢٤
عقود الإيجار، ١٧. ٢٧-٢٩، ١٧. ٥٣
للممتلكات، المصعدات والآلات، ١٦. ٤٣-٦٢،
١٦. إستنتاج ٢٦-٢٣
إلغاء الإعتراف

أنظر أيضاً الأصول المتكولة: الأصول المالية:
الممتلكات، والمصانع والمعدات

أصول الخزينة

التعريف، ٦.٣٦

فحص انخفاض القيمة - وحدات توليد النقد، ٣٦.
١٠٣-١٠٠

لمثلة توضيحية، ٣٦. أمثلة توضيحية ٦٩-٧٩

أصول القطاع

التعريف، ١٤. ١٦-١٨

لمثلة، ١٤. ١٩

القياس، ١٤. ٢١

أصول بيولوجية

قلبية تطبيق المعيار ٢٠، ٢٠. ٢ (د)، ٤١. ٣٧-
٣٨

للتعريفات، ٤١. ٥

الإستهلاك ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦

الإفصاح، ٤١. ٤٠-٥٧، ٤١ الملحق (أ)

أساس الاستنتاج، ٤١. إستنتاج ٧٤-٨١

تجزئة المكسب أو الخسارة، المعيار ٤١
إستنتاج ٧٨-٧٩

الإفصاح المادي المنفصل والتغير في الأسعار،
٤١. إستنتاج ٧٤-٧٧

لمثلة، ٤١. ٤

القيمة العادلة، ٤١. ٩-٢٣

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٣٧

القيمة العادلة مقابل التكلفة، ٤١. ب ١٣-٢٦

الأرباح والخسائر، ٤١. ٢٦-٢٩

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٣٨-٤٠

المنح الحكومية، ٤١. ٣٤-٣٨

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٦٣-٧٣

إنخفاض قيمة الخسائر، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية،
٤١. ٣٠-٣٣، ٤١. ٥٤-٥٦

التقييم المستقل، ٤١. إستنتاج ٣٣

المخزون، ٤١. ٢، ٢٠

نقطة تحديد البيع، ٤١. إستنتاج ٢٢-٢٦

الإعتراف والقياس، ٤١. ١٠-٣٣

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٤٠

عقد البيع، ٤١. إستنتاج ٤٧-٥٤

الإفلاق اللاحق، ٤١. ب ٦١-٦٢

أصول تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٨-٢٣

المثال، ٣١. ٢٠

البيانات المالية، ٣١. ٢١-٢٢

الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢١. ١٤،

٢١. ٤٢-٤٣، ٢٩. ٨، ٢٩. ٣٤، ٢٩. ٣٥

عملة العرض، ٢١. ٨، ٢١. ٣٨-٤٧

الإعتراف بفروقت الصرف، ٢١. ٢٧-٣٤

ترجمة العمليات الأجنبية، ٢١. ٤٤-٤٧، ٢١.

إستنتاج ١٥-٢٣

فروقت الصرف أي من حقوق الملكية لو الدخل،

٣٩. تطبيق القسم ٣.٣

أسهم الخزينة

الإفصاح، ٣٢. ٢٣-٣٤، ٣٢. تطبيق ٣٦،

٣٢. إستنتاج ٣٢

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على

الدفع بواسطة الأسهم، التأثير على، معيار

المحاسبة ٢. إستنتاج ٣١١-٣٢٩

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٣٢. ٣٤

أسهم رأس المال

إفصاحات الميزانية العمومية، ١. ٧٦-٧٧

أسهم عالية غير قابلة للطرح في السوق، ٣٢.
تنفيذ ١٣

أسهم ممتازة، ٣٢. تطبيق ١٣

التصنيف كإلتزامات مالية أو ككلاوت حقوق

ملكية، ٣٢. ١٨ (أ)، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦

العائد على السهم، ٣٣. ١٢-١٨

تنفيذ، ٣٣ الملحق أ

مثال توضيحي، ٣٣. مثال توضيحي ١

إشتراك في الأحداث

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٥

إشتراك في المنشورات

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٧

إشتراك المنشورات

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٧

إصلاح التمويل البيئي لتأثر إهلاك التمويل

أصول

عناصر البيانات المالية، الإطار ٤٧-٥٩

تعريف الإطار، الإطار ٤٩.

انخفاض القيمة أنظر انخفاض القيمة، انخفاض

قيمة الخسائر

الإيجار، الإطار ٥٧.

الإعتراف، الإطار ٨٩-٩٠

علاقة العملاء بالأصول غير الملموسة، معيار
التقرير ٣. أمثلة توضيحية ٤-١

أمثلة توضيحية، أمثلة توضيحية المثال
التوضيحي من ١-٩

عقد التامين، معيار التقرير ٤. ٣١-٣٣، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٥٣-١٤٧

قياس القيمة للعلاقة، ٣٨. ٢٥-٤١
الإنفاق اللاحق على مشروع البحث والتطوير

المستملك قيد التنفيذ، ٣٨. ٤٢-٤٣، ٣٨ إستنتاج
٨٥-٨٩

الإمتلاك عن طريق المنح الحكومية، ٣٨. ٤٤
النشاطات الزراعية، ٤١. ٢ (ب)

أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٥٨-٦٠
تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية-٣

بناءً على الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣.
٨٧، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٦٩-١٩٩

تصنيفات الأصول، ٣٨. ١١٩
الرقابية، ٣٨. ١٣-١٦

نموذج التكلفة كسياسة محاسبية، ٣٨. ٧٤
التعريف، ٣٨. ٩-١٧، ٣٨. إستنتاج ٤-٥

إلغاء الاعتراف، ٣٨. ١١٧-١١٧
تطوير حالة التوليد داخلياً، ٣٨. ٥٧-٦٤، ٣٨.
إستنتاج ٣٢-٣٠

الإفصاح، ٣٨. ١١٨-١٢٨
الإفصاح عن التقييم لقياس الأصول ذات العمر

الإنتاجي المحدد، ٣٦. ١٣٤-١٣٧
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٩٧-٢٠٩

مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٨٠-٨٩
الإستبعاد، ٣٨. ١١٧-١١٧

مخصصات الإيبيلث، تفسير لجنة معايير
التقرير ٣. ٦، تفسير لجنة معايير للتقرير ٣. مثال

١-١٦، تفسير لجنة معايير للتقرير ٣. إستنتاج
١٢-١٨

أمثلة، ٣٨. ٩
تبادل الأصول، ٣٨. ٤٥-٤٧

تطبيق المعيار ٣٨، ٣٨. ١٣١
المنافع الاقتصادية المستقبلية، ٣٨. ١٧

التعريف، معيار التقرير ٣. ٤٦، ٣٨. ١١-١٢،
٣٨. إستنتاج ٦-١٠

إنخفاض القيمة، ٣٨. ١١١، ٣٨. إستنتاج ٥٤-
٥٦

تضمين تطبيق المعيار الدولية لإعداد التقارير
المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١٨. ١ (ب)،

معيار التقرير ١ إستنتاج ٦٨-٧١، معيار
التقرير ١. تطبيق ٤٤-٥١

أصول معلقة، الإطار ١٨

أصول غير متداولة محتفظ بها للبيع
الأصول التي سيتم تبادلها مع أصول غير مالية

أخرى، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٢٥-٢٧
تسهيل البيع القوري، معيار التقرير ٥، معيار

التقرير ٥
أمثلة تنفيذ، ٣-١

تغيرت الخطة للبيع، معيار التقرير ٥. ٢٦-٢٩
التصنيف، معيار التقرير ٥. ٦-١٤، معيار

التقرير ٥. إستنتاج ١٥-٢٤
إتمام عملية البيع المتوقعة خلال عام واحد، معيار

التقرير ٥. ٨، معيار التقرير ٥. تنفيذ المثال رقم
٤

الإفصاح، معيار التقرير ٥. ٣٠-٤٢
إطالة الفترة التي تحتاج إلى إتمام عملية البيع،

معيار التقرير ٥. ٩، معيار التقرير ٥ الملحق
ب، معيار التقرير ٥. تنفيذ الأمثلة من ٥-٧

الربح أو الخسارة الممتلح بإتمام بتوصل
العمليات، معيار التقرير ٥. ٣٧

التقييم، معيار التقرير ٥. ١٥-٢٩، معيار
التقرير ٥. إستنتاج ٢٨-٥١

الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للاستعمال،
معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٩-٥١

إندماج الأعمال، معيار التقرير ٥. ٢٠-٢٥،
معيار التقرير ٥. إستنتاج ٣٩-٤١، معيار

التقرير ٥. إستنتاج ٤٧-٤٨، معيار التقرير ٥
تنفيذ المثال رقم ١٠

الأصول المملوكة حديثاً، معيار التقرير ٥.
إستنتاج ٤٢-٤٥

الإعتراف بالزيادة لللاحقة القيمة للعلاقة ناقص
للتكلفة للبيع، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٦

المرضى، معيار التقرير ٥. ٣٠-٤٢، معيار
التقرير ٥. تنفيذ المثال رقم ١٢

إلغاء الإعفاء من التوحيد، معيار التقرير ٥.
إستنتاج ٢٥-٥٥

ليكون مهجوراً، معيار التقرير ٥. ١٣-١٤،
معيار التقرير ٥

تنفيذ الأمثلة رقم ٩-٨

أصول غير ملموسة

الإمتلاك كجزء من ضم الأعمال، معيار التقرير
٣. ٤٥-٤٦، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٨٨-

١٠٦، ٣٨. ٣٣-٣٤
أساس الإستنتاج، ٣٨. إستنتاج ١٦-٢٥

مع عمر إنتاجي غير محدد، ٣٨. ١٠٧-١١٠،
٣٨. إستنتاج ٧٢-٧٧
الإقصاح عن التقييم لقياس الأصل، ٣٦. ١٣٤-
١٣٧، ٣٦. إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
أمثلة توضيحية على الإقصاح، ٣٦. أمثلة
توضيحية ٨٠-٨٩
مراجعة تقييم العمر الإنتاجي (التناقض)، ٣٨.
١١٠-١٠٩
فحص انخفاض القيمة، ٣٦. ١٠، ٣٦، ١٥، ٣٦.
٢٤، ٣٦. إستنتاج ١١٩-١٣٠، ٣٨، ١٠٨، ٣٨.
١١

أصول قابلة للإستهلاك

المنح الحكومية، ٢٠. ١٧

أصول مالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٥

عند القيمة المعلقة من خلال الربح أو الخسارة،
٣٢. ٩٤. (هـ) - (و)، ٣٢. تطبيق ٤٠، ٣٧.
إستنتاج ٤٣-٤٧
التطبيق بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ و بيان
معايير المحاسبة الدولية ١١٥ في التعامل مع
الربح أو الخسارة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ج)
التعريف، ٣٩. ٩
تبادل الأسهم، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم ١. ٣
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥ (ب)
إنخفاض قيمة الخسائر، ٣٩. ٦٧-٧٠، ٣٩.
إرشادات التنفيذ هـ. ٣. ١
فصل عناصر الصلة، ٣٩. إرشادات التنفيذ القسم
هـ. ٣. ٢

البنوك، ٣٠. ١٣-١٤، ٣٠. ٢٤-٢٥، ٣٠. ٢٨
مخاطر الإئتمان، ٢٢. ٧٩-٨٠
للتعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. ٣ تطبيق ٣-١٢، ٣٢.
إستنتاج ٤، ٣٩. ٩
إلغاء الاعتراف، ٣٢. ٤٤، ٣٢. ٩٤ (أ) ٣٢.
إستنتاج، ٣٩. ١٥-٣٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٣٦-٥٢
جميع التقلبات، ٣٩. ٣٦-٣٧، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٤٩-٥٠
أسس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٤١-٥٣
مازل محيطاً بإتقال الأصول، ٣٩. ٣٩، ٢٠.
(ج) (٢)، ٣٩. ٣٠-٣٥، ٣٩ الملحق أ تطبيق
٤٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٢، ٣٩. إستنتاج ٦٧-
٧٠.

للتعريف، ٣٩. ٩

يختلف عن المقاصة، ٣٢. ٤٤

أمثلة، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥١

عقود التأمين المملوكة من ضم الأعمال، معيار
التقرير ٣١-٣٣، معيار للتقرير ٤. إستنتاج
١٤٧-١٥٣

مولد داخلياً، ٣٨. ٥١-٦٧، ٣٨. إستنتاج ٢٩-
٤٦

تكلفة لب ٣٨. ٦٥-٦٧

القياس قبل الاعتراف، ٣٨. ٧٢-٧٨

الإقصاح، ٣٨. ١٢٤-١٢٥

علاقة العميل غير التعاقدية، ٣٨. ١٦، ٣٨.
إستنتاج ١١-١٤

المصاريف السابقة غير المفصح عنها، ٣٨. ٧١

الاعتراف والتقييم، ٣٨. ١٨-٦٧

معايير الاعتراف، ٣٨. ٢١-٢٣، ٣٨. إستنتاج
١٥

الاعتراف بالتقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق
ب. ٨

الاعتراف بالمصرف، ٣٨. ٦٨-٧١

الانفلاق على البحث والتطوير، ٣٨. ١٢٦-١٢٧

مرحلة البحث، ٣٨. ٥٤-٥٦

أعادة تقييم النموذج كسياسة محاسبية، ٣٨. ٧٥-
٨٧

الإقصاح، ٣٨. ١٢٤-١٢٥

بشكل منفصل، ٣٨. ١١-١٢، ٣٨. إستنتاج ٦-

١٠، ٣٨. إستنتاج ٩١-٩٢

الإمتلاك المنفصل، ٣٨. ٢٥-٣٢، ٣٨. إستنتاج
٢٦-٢٨

المحاسبة اللاحقة، ٣٨. إستنتاج ٤٧-٧٧

فحص انخفاض قيمة الأصول المالية مع عمر
إنتاجي غير محدد، ٣٦. ١٠، ٣٦. ١٥، ٣٦.

٢٤، ٣٨. ١٠٨، ٣٨. ١١٠

أسس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١١٩-١٣٠

تردد وتوقيت الفحص، ٣٦. ١٠ (أ)، ٣٦.

إستنتاج ١٢١-١٢٨

للمر للنافع، ٣٨. ٨٨-٩٦، ٣٨. إستنتاج ٦٠-
٧٢

الكبح بواسطة التزام تعاقدي أو حقوق قانونية
أخرى، ٣٨. ٩٤-٩٦، ٣٨. إستنتاج ٦٦-٧٢

أمثلة إضافية على التفسير، ٣٨. الأمثلة من ١-٩

مراجعة تقييم العمر النافع، ٣٨. ١٠٩-١١٠

تكلفة إنشاء الموقع، للتفسير ٣٢

مع عمر إنتاجي محدد، ٣٨. ٩٧-١٠٦

الإمتلاك في ضم الأعمال، ٣٨. إستنتاج ٥٠-٥٩

فترة ونموذج الإطفاء، ٣٨. ٩٧-٩٩

القيمة المتبقية، ٣٨. ١٠٠-١٠٣، ٣٨. إستنتاج
٥٧-٥٩

مراجعة فترة الإطفاء ونموذج الإطفاء، ٣٨.

١٠٤-١٠٦

التعريف العائد إلى ٩.٣٩

لوقت حقوق الملكية التي تملك سعر حصص السوق، ٣٩. ٤٦ (ج)، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-

الاستثمارات المحتفظ بها حتى الإستحقاق، ٣٩. ٤٦ (ب)

مبني، ٣٩. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٤-٦٥

القروض وسندات القبض، ٣٩. ٤٦ (أ) لللاحق، ٣٩. ٤٥-٤٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٦-٦٨

المقاصة، ٣٩. ٤٢-٥٠، ٣٩. ٨٠، تطبيق ٣٩-٣٨

الإعتراف، ٣٩. ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٦٣

التعريف العائد إلى ٩.٣٩

لولي، ٣٩. ١٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٣٥ عقود الأسلوب المنتظم، ٩. ٣٩

الإعتراف وإلغاء الإعتراف، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦

لقياس لللاحق، ٣٩. ٤٥-٤٦، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٦-٦٨

تكلفة العمليات، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٣ التعريف، ٩. ٣٩

لقياس الأولي، ٣٩. تنفيذ القسم هـ، ١ انواع، ٣٩ الملحق أ. تطبيق ٣-٥

نظر أيضاً الأدوات المالية: الإلتزامات المالية ٤٢، ٤٢

أصول مالية متوفرة للبيع

للتعريفات، ٩. ٣٩

ببدال الأسهم، ٣٩. إرشادات التنفيذ. القسم (هـ) ١. ٣

الربح والخسارة، ٣٩. ٥٥ (ب)

لتصايلية بين معيار المحاسبة ٣٩ و بيان معايير المحاسبة الدولي ١١٥، ٣٩. إستنتاج ٢٢١ (ج)

إنخفاض القيمة، ٣٩. ٦٧-٧٠، ٣٩. إرشادات التنفيذ هـ. ٩. ٤-١٠

فصل العناصر الأساسية للعلة، ٣٩. إرشادات التنفيذ. القسم (هـ). ٢. ٣

أصول متداولة

عرض الميزانية العمومية، ١. ٥٧-٥٩

الضرائب، ١٢. ١٢-١٤، ١٢. ٤٦-٤٩

أصول محتملة

الإصحاح، ٣٧. ٨٩-٩٠، ٣٧ الملحق أ

الإعتراف، ٣٧. ٣١-٣٥

أطراف ذات علاقة

للتعريف، ٩. ٢٤

إعادة الهيكلة

التأثير على حساب القيمة للمتمثلة، ٣٦. ٤٦-٤٧

مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٤٤-٥٣

المخصصات، ٣٧. ٧٠-٨٣

إعادة تقييم الأصول

المباني والمحاسبة، ٨. ١٧، ١٦. ٣١-٤٢

إنخفاض قيمة الخسائر، ٣٦. ٦١، ٣٦. إستنتاج ١٠٨-١١٢

نقص في، ٣٦. ١١٩

الأصول الغير الملموسة، ٣٨. ٧٥-٧٨

الإصحاح، ٣٨. ٧٥-٧٨

التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ج ٧

المتكاثرات، المصانع والمعدات، ١٦. ٧٧، ٣٦. ٦٠

غليات الضريبة، ١٦. ٢٠، ١٦. ٦٤-٦٥، ١٦. ٤٢، ٤٢

إعتراف

ضمنه النقد

٣٩. تنفيذ القسم ١. ١

الأصول المالية، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٤-٦٣، ٣٩. ١٤

عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. ٣٨، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦

الأدوات المالية التعريف، ٣٩. ٩

إلغاء البنود المحددة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١

الإلتزامات المالية استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسميد المحاسبي، ٣٩. تنفيذ القسم د. ١-٢. ٢

إعلانات مالية لتظهر المساعدات الحكومية؛ المنح الحكومية

التكلفة التاريخية للبيانات المالية، ٢٩-١١-٢٨
 قائمة الدخل، إعادة عرض الب، ٢٩-٢٦، ٢٩
 ٣٠
 التقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ب ٣٢-٣٤
 بنود الوصل (لمؤشر الأسعار) ٢٩-١٣، ٢٩
 ٢٨-٢٧
 قياس الوحدات الحالية في تاريخ الميزانية
 الصومية، ٢٩-٧-٨
 البنود المالية، ٢٩-١٢
 صافي الوضع المالي، ٢٩-٩، ٢٩-٢٧-٢٨،
 ٢٩-٣١
 عدم توفر مؤشر الأسعار، ٢٩-١٧
 لقوائم المالية الأولية، ٢٩-٦-٧
 الممتلكات، والمصانع والمعدات، ٢٩-١٥-١٩
 محل التضخم، ٢٩-٣
 المبلغ القابل للاسترداد من الأصول، ٢٩-١٩
 إعادة عرض البيانات المالية، ٢٩-٥-٣٧
 المنشآت التابعة، ٢٩-٣٥
 الضريبة المضافة على البيانات المالية، ٢٩-٧
 ٢٩-٣٢
 معيار المحاسبة الدولي ١ عرض البيانات
 المالية، ١-١٢٨، ١ الملحق
 أساس الاستنتاج، ١-١. استنتاج ٤٠-٤١
 ملائمة القائمة، مقدمة المعايير الدولية لإعداد
 التقارير المالية ١٦، ١-١٤
 تعريف البنود، ١-١٢-١١
 تاريخ النفاذ، ١-٢٨٨
 تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
 للمرة الأولى، معيار التقرير ١-٣٦
 إرشادات التنفيذ، ١-٤ تطبيق
 لنطاق، ١-٦٢
 بكمالية، الإطار . ٣٨
 التزامات
 التغييرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
 والالتزامات للمعاملة، ٣٧-٤٨-٥٠
 محاسبة التغيرات في، تفسير لجنة معايير التقارير
 ١-١٠٠، تفسير لجنة معايير التقارير ١. مثال
 ١-١٨، تفسير لجنة معايير التقارير ١. استنتاج
 ١-٣٢
 عناصر في القائمة المالية، الإطار . ٤٧-٥٢،
 الإطار . ٦٥-٦٤
 تعريف الإطار، الإطار . ٤٩
 الإعراف، الإطار . ٩١

بصالحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤-١-٢٤،
 ٢٤ الملحق
 تجميع البنود من نفس الطبيعة، ٢٤-٢٢
 طول مدة العملية، ٢٤-٢١
 البنوك، المعاملات بواسطة، ٢٤ الملحق ٣٠.
 ٦٥-٥٨
 تعيين الإدارة العليا، ٢٤-١٦، ٢٤-٧٤. استنتاج
 ٧-٤
 متطلبات الإفصاح، ٢٤-١٢-٢٢
 منافع الموظفين، ٢٤-١٦
 أساس استنتاج مجلس معايير المحاسبة الدولية،
 ٢٤-١. استنتاج ١٤-١
 الهدف، ٢٤-٥-٨
 البيانات المالية المنفصلة، ٢٤-١٨-٢١، ٢٤-١٤
 استنتاج ٨-١٤
 العمليات التي تتطلب الإفصاح، ٢٤، ٢٠
 سهم الخزينة، ٣٧-٣٤
 افلام الصورة المتحركة
 الاعتراف بإيراد حقوق الملكية وحقوق الإختراع،
 ١٨ الملحق أ. ٢٠
 إقصاءات ذات التضخم المرتفع، ٢٩-١-١٤
 إعادة عرض الميزانية الصومية، ٢٩-١١-٢٥،
 ٢٩-٢٩
 تكاليف الإقراض، رسملة الب، ٢٩-٢١
 قائمة التلحق النقدي، ٢٩-٣٣
 خصائص للتضخم المرتفع، ٢٩-٣
 البيانات المالية الموحدة، ٢٩-١، ٢٩-٣٥-٣٦
 الأرقام المقارنة، ٢٩-٨، ٢٩-٣٤
 للقيمة الحالية المقترحة، ٢٩-٨، ٢٩-٣١
 شروط لشراء المفروضة، الأصول المملوكة
 بموجب، ٢٩-٢٢
 الإفصاح، ٢٩-٢٩-٤٠
 توقف حالة التضخم في الإقتصاد، ٢٩-٣٨
 حقوق الملكية، إعادة عرض، ٢٩-٢٤
 المحاسبة عن الإستثمار بطريقة حقوق الملكية،
 ٢٩-٢٠
 تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
 للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١. استنتاج ٦٧
 أسعار تبادل سعر الصرف الأجنبي، التغيير في،
 ٢٩-٨، ٢٩-٣٤، ٢٩-٢٥
 المنشآت الأجنبية التابعة، ٢٩-٣٥
 العملة الوظيفية، ٢١-١٤، ٢١-٤٣، ٢٩-٨
 العائد على صافي الوضع المالي، ٢٩-٩، ٢٩-٢٩
 ٢٧-٢٨، ٢٩-٣١
 مؤشر الأسعار العام، ٢٩-٣٧

القيمة العادلة ، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج
٣٥-٣٦، ٣٩. ٤٨-٤٩

إرشادات للتنفيذ، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٦٩-٨٢،
٣٩ إستنتاج ٩٥-١٣٠

أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٧١-١٣٠
الإلتزامات مع خصائص ملحة، ٣٩. ٤٩، ٣٩.

إستنتاج ٩٣-٩٤
المحتفظ به المتاجرة، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ١٥

التعريف، ٣٩ تنفيذ القسم ب. ١١-١٢
الإعتراف الأولي، ٣٩. ٤٣-٤٤، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٦٤-٦٥

القياس، ٣٩. ٤٣، ٣٩. ٤٧
للتعريفات العادلة لـ ٣٩. ٩
التفصيل، ٣٩. ٤٧-٥٠، ٣٩. ٣٢ تطبيق ٣٨-٣٩

الإعتراف، ٣٩. ١٤
للتعريف العادل لـ ٣٩. ٩

استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسييد
المحاسبى، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٢
للتسييد في المنشأة التي تمتلك أدوات حقوق
الملكية، ٣٢. ١٦ (ب)، ٣٢. ٢١-٢٤، ٣٢. ت.

٢٧ (أ) (١) (ب)، ٣٢. ١٥-١٠
القياس لاحق، ٣٩. ٤٧

انظر أيضا الأصول المالية: الأدوات المالية

الإلتزامات متداولة

عرض الميزانية العمومية، ١. ٦٠-٦٧
الضرائب، ١٢. ١٤، ١٢. ٤٦-٤٩

إلتزامات محتملة

المنشآت الزميلة، ٢٨. ٤٠
البنوك، ٣٠. ٨ (ج) ٢٦-٢٩
عقود الإنشاء، ١١. ٤٥

للتعريف، معيار التقرير ٣ الملحق أ، ٣٧. ١٠
الإقصاء، ٣٧. ٨٦-٩٢، ٣٧ ملحق من أ-د
الإصاحاب في المنشآت المشتركة بواسطة المشارك،
٣١. ٥٤

المنح الحكومية، ٢٠. ١١، ٢٠. ٣٩ (ج)
التقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ج ٦
خطط الموظفين المتعددة، ١٩. ١٢٢-١٣٢، ١٩

إستنتاج ٩ (ج) - ٩
الإعتراف، ٣٧. ٢٧-٢٠، ٣٧ ملحق أ-ج
الإعتراف في الأصول

إندماج الأصول، معيار التقرير ٣ ٤٧-٥٠،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٠٧-١٢٠
العلاقة مع الإحتياطيات، ٣٧. ١٢-١٣
الإيرلا، ١٨. ٣٥

إلتزامات القروض، ٣٩. ٢ (ج)، ٣٩. ٤، ٣٩.
إستنتاج ١٥-٢٠

المقارنة بين معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لمبادئ
المقبولة عموما في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج
٢٢١ (ب)

إلتزامات للقطاع

للتعريف، ١٤. ١٨-١٦
أمانة، ١٤. ٢٠
القياس، ١٤. ٢١

إلتزامات تعاقدية

للتعريف، ٣٢. تطبيق ٧-٨
الأدوات المالية بدون إلتزامات تعاقدية، ٣٢.
١٦ (أ)، ٣٢. ١٧-٢٠، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦،
٣٢. إستنتاج ٧-٩، ٣٢. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣

منطقي، ٣٢. ٢٠، ٣٢. إستنتاج ٩
مخصصات للحد للمرهق، ٣٧. ٦٦-٦٩، ٣٧
الملحق ج. ٩

إلتزامات مالية، ٣٢. ٢٠، ٣٢. ٥
بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ٣٢.
٩٤ (هـ) - (و)، ٣٢. تطبيق ٤٠، ٣٢. إستنتاج
٤٣-٤٧

للتعريف، ٣٩. ٩
البنوك، ٣٠. ١٣-١٤، ٣٠. ٢٤-٢٥، ٣٠. ٢٨
التصنيف كـ، ٣٢. ١٨

مخصصات التسييد المحتملة، ٣٢. ٢٥، ٣٢.
تطبيق ١٦-١٩
للتعريف، ٣٢. ١١، ٣٢. ١٩، ٣٢. إستنتاج ٤،
٣٩. ٩

إلغاء الإعتراف، ٣٩. ٣٩-٤٢، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٥٧-٦٣
إلغاء الإعتراف باختلافات من التفصيل، ٣٢.
٤٤

تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٢٧-٢٧
استخدام تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسييد
المحاسبى، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٢

المستثنى من أدوات حقوق الملكية، ٣٢. ١٥-
٢٠، ٣٢. تطبيق ٢٥-٢٦، ٣٢. إستنتاج ٥-٦،
٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٢

أدوات حقوق الملكية التي لا تمتلك سعر سوق
مخصص،
للقياس، ٣٩. ٤٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٨٠-٨١

مسجلة بالتكلفة المضافة، ٣٩. ٦٥-٦٣. ٣٩
الملحق ٣ تطبيق ٣٩، ٩٢-٤٨. تطبيق القسم

٥. ٤. ٧

زيادة الضريبة، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ٦.
تحوط القيمة العادلة، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٤. ٤

الضرائب المستقبلية، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ٢.
تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ٤-١. ١٠

قائمة الدخل بعد الاعتراف بإنخفاض القيمة، ٣٩
الملحق ٩٣

الاستثمار في أدوات حقوق الملكية، ٣٩. ٦١،
٣٩. استثمار ١٠٥-١٣٠

الأدلة الموضوعية على الإنخفاض، ٣٩. تنفيذ
القسم و. ٤. ١

في الأصل والفاقد، ٣٩. تنفيذ القسم ٥. ٣
مصنوفة للتخصيص، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ٥.

الاعتراف بالضمان، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ٨.
الاعتراف بإنخفاض القيمة على أساس المحفظة،

٣٩. تطبيق القسم ٥. ٧.
الأصول غير النقدية المتوفرة للبيع، ٣٩. تطبيق

القسم ٥. ٩.
ما إذا كان الموجود المالي المتوفر للبيع محتجز

في حقوق الملكية سالباً، ٣٩. تطبيق القسم ٥. ١٠.
١٠٠.

عمليات العملة الأجنبية، ٢١. ٢٥
ضرائب الدخل، ٣٦. استثمار ٨١-٩٤

الأصول الغير الملموسة، ٣٨. ١١١، ٣٨
استنتاج ٥٤-٥٦

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. الملحق ب ٣٥-٣٦
الاستثمارات العقارية، ٤٠. ٧٢-٧٣، ٤٠. ٧٩

(ي) (٤) (٥)
عقد الإيجار، ١٧. ٣٠، ١٧. ٥٤

قياس المبلغ القابل للاسترداد، ٣٦. ١٨-٥٧
أساس الاستنتاج، ٣٦. استثمار ٩-٣٠

القيمة العادلة ناقص التكلفة للبيع، ٣٦. ٢٥-٢٩،
٣٦. استثمار ٣١-٣٩

الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير
محدد، ٣٦. ٢٤، استثمار ١١٩-١٣٠

صافي سعر التصفيد، ٣٦. ٢٥-٢٩، ٣٦. استثمار
٣١-٣٩

القيمة المستعملة، ٣٦. ٣٠-٥٧، ٣٦. الملحق أ،
٣٦. استثمار ٤٠-٣٦. استثمار ٨٠، ٣٦. أمثلة

توضيحية ٢٣-٢٨
إعادة تأمين الأصول، معيار المحاسبة ٤. ٢٠

حساب القيمة المستعملة، ٣. ٢٠-٥٧، ٣٦
الملحق أ، ٣٦. استثمار ٤٠-٣٦. استثمار ٨٠

الضرائب، ١٢. ٨٨

المنافع اللاحقة، ١٩. ١٤١

تحديث الإصباح عن الظروف في تاريخ الميزانية
العمومية، ١٠. ١٩-٢٠

الجوهر فوق الشكل

والوثوق، الإلزام، ٢٥

امتلاك المنشآت التابعة،

قائمة التدفق النقدي، ٧. ٣٩-٤٢

إمتلاك عكس، معيار التقرير ٣. ٢١، معيار
التقرير ٣ الملحق ب ١-١٥، معيار التقرير ٣.

استنتاج ٥٧-٦١
البيانات المالية الموحدة، معيار التقرير ٣ الملحق

ب ٧-٩، معيار التقرير ٣ المثال لتوضيحي رقم
٥

العائد على السهم، معيار التقرير ٣ الملحق
ب ١٢-١٥، معيار التقرير ٣ المثال لتوضيحي

رقم ٥
مثال توضيحي، معيار التقرير ٣ مثال توضيحي

رقم ٥
حقوق الأقلية، معيار التقرير ٣ الملحق ب ١٠-

١١، معيار التقرير ٣ مثال توضيحي رقم ٥

أموال متباعدة

المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١. ١ (ب)،
٣٩. استثمار ٤-١٥

قائمة الدخل وعرض الميزانية العمومية، ٣٢.
استنتاج ٧-٨، ٣٢. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣

تخفيض القيمة

الأصول، ١٦. ٦٣، ٣٦. ١٧-٢٠
الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦

وحدات توليد النقد /نظر وحدت توليد النقد
لتعويض من طرف ثالث، ١٦. ٦٥-٦٦

جدول حقوق الإتيعة، فحص الأصول لـ، نصير
لجنة معايير التقرير ٣. ٩، نصير لجنة معايير

التقرير ٣. استثمار ٣٤
توضيح وتقييم الأصول، معيار التقرير ٦. ١٨-

٢٢، معيار التقرير ٦. ٣٥-٤٨
الأصول المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، ٣٩. الملحق أ

تطبيق ٨٤-٩٢،
فحص إنخفاض القيمة، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٤-٣-

٤. ٤
الأصول المالية المتوفرة للبيع، ٣٩. ٦٧-٧٠

الأصل المفرد، ٣٦. ١٠٩-١٢١، ٣٦. إستنتاج
١٨٦-١٨٢
تقارير القطاع، ٣٦. ١٢٩، ٣٦. ١٣٠ (ج)
(٢)، ٣٦. ١٣٠ (د) (١)

تعامج الأصا

اكتساب الإلتزامات المحتملة، معيار التقرير ٣.
٤٧-٥٠، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٠٧-١٢٠
اكتساب الأصول المعرفة والإلتزامات، معيار
التقرير ١. ٤١-٤٤
اكتساب الأصول غير الملموسة، معيار التقرير ٣.
٤٥-٤٦

التعديل على التكلفة المحتملة في الأحداث
المستقبلية، معيار التقرير ٣. ٣٢-٣٥
تخصيص التكلفة للأصل والمطلوب المكتسب،
والإلتزامات المحتملة المطلوبة، معيار التقرير
٣. ٣٦-٦٠، معيار التقرير الملحق ب ١٦-
١٧، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٧٤-١٥٨
التغير في التقديرات المحاسبية، التأثير على،
معيار التقرير ٣. ٦٣-٦٤، معيار التقرير ٣
إستنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار المحاسبة ٢ لمقالة
توضيحية ٨-٩
البيانات المالية الموحدة، ٢٧. ١٦-١٧، ٢٧.

٣٠

التكلفة، معيار التقرير ٣. ٢٤-٣٥، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ٦٧-٧٣
توزيع التكلفة مباشرة، معيار التقرير ٣. ٢٩-
٣١، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٧١-٧٣
الضرائب المفروضة، معيار التقرير ٣. إستنتاج
إستنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢. ١٩. ١٢. ٢٦ (ج)،
١٢. ٦٦-٦٨
التعريف، معيار التقرير ٣ الملحق أ، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ٦-١٥
الإفصاح، معيار التقرير ٣. ٦٦-٧٧، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٧٠-١٧٨
التغير في القيمة المرحلة للشهر، معيار التقرير.
٧٤-٧٧

التأثيرات المالية على الربح والخسارة،
وتصحيحات الأخطاء، معيار التقرير ٣. ٧٧-
٧٣

حساب العقد على السهم، ٣٣. ٢٢
اعتبارات الإستثمار في حقوق الملكية، لتطبيق
المابق للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣،
معيار التقرير ٣. ٨٣-٨٤، معيار التقرير ٣.
إستنتاج ٢٠٤-٢٠٤

تصحيحات الأخطاء المأخوذة في الإعتبار
للماضي، معيار التقرير ٣. ٣٦-٦٤، معيار

أساس تقييم التدفق النقدي المستقبلي، ٣٦. ٣٣-
٣٨
إنشاء تقييم التدفق النقدي المستقبلي، ٣٩. ٣٩-٥٣
سعر الخصم، ٣٦. ٥٥-٥٧، ٣٦. إستنتاج ٢٥-
٥٥

التدفق النقدي المستقبلي بالعملة الأجنبية، ٣٦. ٥٤
إرشادات توضيحية، ٣٦. أمثلة توضيحية ٢٣-
٢٨
إعادة هيكلة، التأثير في، ٣٦. ٤٦-٤٧، ٣٦.
أمثلة توضيحية ٤٤-٥٣
معاملة للتكلفة المستقبلية، ٣٦. ٤٨-٤٩، ٣٦.
أمثلة توضيحية ٥٤-٦١

تخفيض قيمة الخصا

الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٠، ٤١. ٥٤-٥٦
الضرائب المفروضة، ٣٦. ٦٤
مثال توضيحي، مثال ٣٣-٣٧
الإفصاح، ٣٦. ١٢٦-١٣٧
الأصول المالية، ٣٢. ٩٤ (١)
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٣٩ (د)، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٩٤، معيار التقرير ١.
تطبيق ٣٩-٤٣

مؤشر لـ ٣٦. ١٢-١٤

مؤشر عكس لـ ٣٦. ١١١-١١٢
الإستثمار في المنشآت الزميلة، ٣٦. ٣١-٣٤،
٣٦. إستنتاج ٢٠
الأصول غير المالية المعدة للبيع، معيار التقرير
٣٦. ٢٥، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٣٩-٤١،
معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٧-٤٨، معيار
التقرير ٥ تنفيذ لمثال رقم ١٠

الإعتراف والقبول، ٣٦. ٥٨-١٠٨
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٩٥-١١٢
وحدات توليد للنقد، ٣٦. ٦٥-١٠٨
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٢٩. ٣٧
إعادة تقييم الأصل، ٣٦. ٦١، ٣٦. إستنتاج
١٠٨-١١٢

عكس خسارة تخفيض القيمة، ٣٦. ١١٩-١٢٠
المكس، ٣٦. ١٠٩-١٢٥
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٨٢-١٩١
وحدات توليد النقد، ٣٦. ١٢٢-١٢٣، ٣٦.
إستنتاج ١٨٦-١٨٢
الإفصاح، ٣٦. ١٢٦-١٣٧
لشهر، ٣٦. ١٢٤-١٢٥، ٣٦. إستنتاج ١٨٧-
١٩١

توجيهات إضافية، ٣٦. تطبيق ٣٨-٤٣

يتضمن المنشأة تحت السيطرة العامة، معيار
التقرير ٣. ١٠-١٣
المستثناء من نطاق معيار التقارير ٣. ٣ (ب)،
معيار التقرير ٣. ٢٨-٢٤
يتضمن منشآت متبادلة
المستثناء من المعيار الدولية لإعداد التقارير
المالية
٣. معيار التقرير ٣ (ج)، معيار التقرير ٣
إستنتاج ٢٩-٣٤
للمشاريع المشتركة المستثناء من نطاق معايير
التقرير ٣، معيار التقرير ٣. ٣ (أ)، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٧-٢٢
قياس الأصول والائتمانات القابلة للتحديد المكتسبة
و الائتمانات المحتملة المفروضة، معيار التقرير
٣. ٣٦، معيار التقرير ٣. ٤٠، معيار المحاسبة
٣. إستنتاج ١٢١-١٢٨
أكثر عملياً تبادل واحدة
معيار التقرير ٣. ٥٨-٦٠، معيار التقرير ٣.
إستنتاج ١٥٧-١٥٨
مثال توضيحي، معيار التقرير ٣ مثال توضيحي
رقم ٦
الشهرة السالبة، تطبيق على معيار التقارير ٣ على
الإصحاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨١، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨٩-١٩٥
الأصول المالية غير المتداولة المتوفرة للبيع،
معيار التقرير ٥. إستنتاج ٤٢-٤٥
منافع ما بعد إنتهاء الخدمة، ١٩. ١٠٨
أمنلة لشراء المحاسبي، معيار التقرير ٣. ١٤-
١٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ٣٧-٥٥
تطبيق على معيار التقرير ٣. ١٦-٦٥، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ٥٦-١٦٩
مبب رفض طريقة تجميع المصالح، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ٥٠-٥٥
الإعتراف بالضررب المفروضة على الأصول بعد
أن تكون قد تمت عملية المحاسبة، معيار التقرير
٣. ٦٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦٨-١٦٩
مشاريع البحث والتطوير المكتسبة في، ٣٨.
إستنتاج ٧٨-٨٤
إبطال الإكتساب، معيار التقرير ٣. ٧١، معيار
التقرير ٣. الملحق ب١-١٥، معيار التقرير ٣.
إستنتاج ٥٧-٦١، معيار التقرير ٣. المثال
التوضيحي رقم ٥
للمنشآت المنفصلة ذات الأسلوب ثنائي التملون،
المستثنى من نطاق لـ معيار التقارير ١٠، معيار
التقرير ٣. ٢ (د)، معيار التقرير ٣، إستنتاج
٢٩-٣٤

التقرير ٣. إستنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار التقرير
أمنلة توضيحية ٨-٩
زيادة في امتلاك الفائدة عن التكلفة، معيار
التقرير ٣. ٥٦-٥٧، معيار التقرير ٣. إستنتاج
١٤٣-١٥٦
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ١٤-١٥،
معيار التقرير ١. الملحق ب، معيار التقرير ١.
إستنتاج ٣١-٤٠، معيار التقرير ١. إرشادات
للتفويض. ٢٢
الشهرة، معيار التقرير ٣. ٥١-٥٥، معيار
المحاسبة ٣. إستنتاج ١٢٩-١٤٢
الإصحاح عن الغير في القيمة المرحلة، معيار
المحاسبة ٣. ٧٤-٧٧
التطبيق المسبق لمعيار التقارير على الإصحاح
المسبق
الشهرة، معيار التقرير ٣. ٧٩-٨٠، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨
الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد المفصح
عنها كمجودات منفصلة من الشهرة، ٣٨. ١١-
١٢، ٣٨. إستنتاج ٦-١٠، ٣٨. إستنتاج ٩١-٩٢
التمثال، معيار التقرير ٣. ٤-٩
تعريف الامتلاك، معيار التقرير ٣. ١٧-٢٣،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ٥٦-٦٦
إختبار لتخافض القيمة- وحداث توليد النقد مع
الشهرة والفائدة المالية، ٣٦. ٨٠-٩٩
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٢١-١٢٧
أمنلة توضيحية، ٣٦. أمنلة توضيحية ٦٢-٦٨
للتحديد الأولي المحاسبي المؤقت، معيار التقرير
٣. ٦١-٦٥، معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٥٩-
١٦٩، معيار التقرير ٣. المثال التوضيحي ٧
عقود التأمين المكتسبة من، معيار التقرير ٤.
٣١-٣٣، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٤٧-١٥٣
إمتلاك الأصول غير الملموسة كجزء من، معيار
التقرير ٤٥-٤٦، معيار التقرير ٣. إستنتاج
٨٨-١٠٦، ٣٨. ٢٣-٤٢
أساس الإستنتاج ٣٨. إستنتاج ١٦-٢٥
عقود التأمين، معيار المحاسبة ٤. ٣١-٣٣،
معيار المحاسبة ٤ إستنتاج ١٤٧-١٥٣
قياس القيمة العادلة، ٣٨. ٣٥-٤١، ٣٨. إستنتاج
١٦-٢٥
الاتفاق اللاحق على مشروع البحث والتطوير
المستألك قيد التنفيذ، ٣٨. ٤٢-٤٣، ٣٨. إستنتاج
٨٥-٨٩
الأصول الغير ملموسة، تطبيق على معيار
التقرير ٣ في الإصحاح السابق، معيار التقرير
٣. ٨٢، معيار التقرير إستنتاج ١٩٦-١٩٩

معاملات الدفع على أسس الأسهم الصادرة في ،
معيان التقرير ٢. ٥، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٢٣-٢٤

أوراق القبض وأوراق الدفع، ٣٢. تطبيق ٤
(ب)

أوراق مالية استثمارية
الإعتراف من البنك

إيجار

كبير، الإطار . ٧٤

إيراد، الإطار . ٧٤، ١٨، ٣٧-١، الملحق أ.
٢-١

رسوم الدخول، ١٨ الملحق أ. ١٥
عمولة الإعلان، ١٨، ٨، الملحق أ. ١٣
عمولة مكتب الوساطة، ١٨، ٨، الملحق أ. ١٣

عمليات المبالغة التي تتطلب على خدمات
إعلانية، للتفسير ٣١
المبيعات التي يتم إصدار فواتير بها، ١٨ الملحق
١.أ.

الدفع عند تسليم مبيعات، ١٨ الملحق ٢.أ. (د)
عملة تخصيص الأسهم للعميل، ١٨ الملحق أ.

١٤ (ج) (١)
الالتزامات المحتملة، ١٨. ٣٥
للتعريف، ١٨. ٧
الإقصاد، ١٨. ٣٤-٣٥
التوزيعات، ١٨. ٥ (ج)، ١٨. ٢٩-٣٣، ١٨
الملحق أ. ٢٠

رسوم الخدمات المالية، ١٨ الملحق أ. ١٤
الإعفاء من الرسوم، ١٨ الملحق أ. ١٨
البضاعة أو الخدمات المتغيرة أو المتبادلة، ١٨
١٢.

البضاعة المشحونة شرط الموافقة، ١٨ الملحق أ.
(ب)

البضاعة المشحونة شرط ضمان البيع، ١٨
الملحق أ. ٢ (ج)

شحن البضائع بشرط التركيب، ١٨. ١٦ (ج)،
١٨ الملحق ٢.أ. (أ)

بدء العمل ورسوم الدخول، ١٨ الملحق أ. ١٧
رسوم للتركيب، ١٨ الملحق أ. ١٠

مبيعات التركيب، ١٨ الملحق أ. ٨
عمولات وكالات التأمين، ١٨ الملحق أ. ١٣
الفاقد، ١٨. ٥ (أ)، ١٨. ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق
٢٠. أ.

طريقة تسليم البضاعة، ١٨ الملحق ٣.أ.
رسوم الترخيص، ١٨ الملحق أ. ٢٠
رسوم القروض الموحدة، ١٨ الملحق أ. ١٤
(ج) (٣)

القياس، ١٨. ٩-١٢
رسوم الضريبة، ١٨ الملحق أ. ١٧
نسبة الإنجاز بطريقة الإعتراف، ١٨. ٢١
الدفعات على المراحل/أو الجزئية والمضافة، ١٨.
٢٤، ١٨ الملحق أ. ٤

اشتراكات المنشورات، ١٨ الملحق ٧.أ.
بيع عقاري حقيقي، ١٨ الملحق أ. ٩
الإعتراف، ١٨. ١٤-٣٣، ١٨ الملحق أ. ٢٠-١.
حقوق التأليف والاختراع، ١٨. ٥ (ب)، ١٨.
٢٩-٣٣، ١٨ الملحق أ. ٢٠

بيع البضائع، ١٨. ١٤-١٩، ١٨ الملحق أ. ٩-١
تفانيات البيع/ إعادة الشراء، ١٨ الملحق أ. ٥،
١٨ الملحق أ. ٩
البيع لأطراف وسيطة، ١٨ الملحق أ. ٦
تقديم الخدمات، ١٨. ٢٠-٢٨، ١٨ الملحق أ.
١٠-١٩

رسوم الخدمات، ١٨. ١٣، ١٨ الملحق أ. ١١
رسوم للدراسة، ١٨ الملحق أ. ١٦

إيرادات القطاع

التعريف ١٤. ١٦-١٨

بحث وتطوير

تطوير مرحلة التوليد دلخيا، ٣٨. ٥٧-٦٤،
٣٨. إستنتاج ٣٠-٣٢
الإقصاد عن الإتفاق، ٣٨. ١٢٦-١٢٧
الإتفاق المتعلق بالمشاريع المكتسبة بشكل منفصل
أو في ضم الأعمال، ٣٨. ٤٢-٤٣، إستنتاج
٨٥-٨٩

المشاريع المكتسبة في ضم الأعمال، ٣٨. إستنتاج
٧٨-٨٤

تقلات الأطراف ذات العلاقة التي تتطلب
الإقصاد، ٢٤. ٢٠ (هـ)

مرحلة البحث، ٣٨. ٥٤-٥٦

براءات الاختراع

كصول، الإطار . ٥٦
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠

برمجيات

تطوير الرسوم، ١٨ الملحق أ. ١٩
الإعتراف بإيراد براءات التأليف والاختراع، ١٨
الملحق أ. ٢٠

- الميزانيات المحاسبية، ٨.٣٠
 الأصول الموهونة كضمانات، ٥٤-٥٣.٣٠
 الميزانية العمومية، ٢٥-١٨.٣٠
 شهادات الودائع، ٢٢.٣٠
 التركيز على الأصول والإلتزامات، ٤٢-٤٠.٣٠
 الإلتزامات الطارئة والتعهدات، ٨.٣٠ (ج)، ٣٠.٢٩-٢٦
 التعامل بعمرية، ٨.٣٠ (ب)، ١٥.٣٠ (أ)
 التعريفات، ٢.٣٠
 الودائع، ٢٢.٣٠، ١٩.٣٠
 المصاريف، أنواع من، ١٢.٣٠، ١٠.٣٠
 الأصول المالية، ١٣-١٤.٣٠، ٢٤-٢٥.٣٠، ٢٨.٣٠
 إحصاءات العملة الأجنبية، ٤٢.٣٠، ٤٠.٣٠
 مخاطر البنك العملة، ٨.٣٠ (هـ)، ٥٢-٥٠.٣٠
 للتحوط، ٢٨.٣٠، ١٤-١٣.٣٠
 الدخل، أنواع من، ١١-١٠.٣٠
 الإعراف بالدخل، ٨.٣٠ (أ)، ١١-١٠.٣٠
 قائمة الدخل، ١٧-٩.٣٠
 فائدة الدخل والمصاريف، ٣٠.١١-١٠.٣٠، ١٦
 الأوراق المالية الإستثمارية، ٨.٣٠ (ب)، ٣٠.٣٠
 ١٥ (ب)
 المبيعة، ٢٠.٣٠، ٧.٣٠، ٢٩.٣٠، ٣٢.٣٠، ٣٨.٣٠، ٣٦.٣٠
 خسائر القروض، ٨.٣٠ (د)، ٤٩-٤٣.٣٠
 القروض والسلف، ٤٩-٤٣.٣٠
 تعليق الإدارة على البيانات المالية، ٣٩.٣٠، إرشادات
 للتنفيذ الإلزامي، ١.٦
 إستحقاق الوفاء بالأصل والإلتزام، ٣٩-٣٠.٣٠
 عدم الوفاء بالقرض، ٤٩-٣٠، ٤٣
 البنود خارج الميزانية العمومية، ٢٦.٣٠ (ب)، ٢٨.٣٠، ٢٩-٢٨.٣٠، ٤٢-٤٠.٣٠
 عمليات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤ الملحق، ٣٠.٥٨-٥٦
 المخاطر، ٧.٣٠، ٨.٣٠ (هـ)، ٢٨.٣٠، ٢٠.٣٠، ٣١.٣٠، ٣٥.٣٠، ٤١
 معلومات القطاع، ٤٢-٤٠.٣٠
 يعادل، ١٤-١٣.٣٠
 للملاءة، ٢٩.٣٠، ٧.٣٠
 ثقة للشركات، ٥٥.٣٠
 مستخدمين البيانات المالية، ٧-٦.٣٠
 إلغاء (شطب) القروض والدفوعات المقدمة، ٣٠.٤٣ (ب)، ٤٩.٣٠

بيئة التقارير

بنود التحوط

- تحوطات التدفق النقدي : التحوط الكلي المفرد، ٣٩. تطبيق القسم و.٢٠
 تحوط التدفق النقدي: عملية متوقعة متعلقة بحقوق ملكية المشروع، ٣٩. تطبيق القسم و.٢٠
 التعريف، ٩.٣٩
 تحديد البنود المالية كـ، ٣٩. ٨١-٨١، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٩٩-١٩٩ب، ٣٩. إستنتاج ١١٣٥
 تحديد مجموعة من البنود، ٣٩. ٨٣-٨٤، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠١
 تحديد البنود الغير المالية كـ، ٣٩. ٨٢، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٠، ٣٩. إستنتاج ١٣٧-١٣٩
 التحوط لمخاطر العملات الأجنبية لأسهم يتم المتاجرة بها بشكل عسومي ٣٩. تطبيق القسم و.١٩.٢٠
 إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢. ١-٢١.٢
 العقود الداخلية: عقود المشتقات الخارجية التي يتم تسديدها بالصافي ٣٩. تطبيق القسم و. ١٦.٢٠
 العقود الداخلية : مشتقة النقص للخارجية المفردة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١٥.٢٠
 عمليات التحوط عبر المجموعة وعبر المشروع، ٣٩. تطبيق القسم و. ١٤.٢٠
 للتخطيط لجزء من الفترة، ٣٩. تطبيق القسم و. ١٧.٢٠
 شراء استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق، ٣٩. تطبيق القسم و. ١٠.٢٠
 البنود المؤهلة، ٣٩. ٧٨-٨٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٩٨-٩٩
 مؤشر الأسعار، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠.٢
 هل يمكن تحويل المشتقات كبند تحوط ٣٩. تطبيق القسم و. ١٠.٢

بنود خارج الميزانية العمومية

- البنوك، ٢٦.٣٠ (ب)، ٢٨-٢٩.٣٠، ٣٠.٤٢-٤٠
 التركيز، ٣٠.٤٢-٤٠

بنود غير علانية

- الإفصاح، ١. إستنتاج ١٤-١٨

بنود نقدية

- تعريف المعيار ٢١، ٨. ٢١، ١٦.٢١

بنوك، ٣. ١-٥٩

توليف التقارير المختلفة للمنشأة الأم والمنشآت التابعة، ٢٧-٢٦، ٢٧

الإفصاح، ٢٧، ٤٠-٤٢

استبعاد المنشآت التابعة، ٢٧، ٣٠

الإعفاءات من الضرائب، ٢٧، ١٠-١١، ٢٧

إستنتاج ٤-١٢، ٣١، ٢ (ب)، ٣١، ٦

الأدوات المالية، ٣٢، تطبيق ٢٩

المعاملات الأجنبية، ٢١، ١٩، ٢١، ٤٤-٤٩

الإقتصاليات ذات التضخم المرتفع، تقرير المنشأة

بالعملة في، ٢٩، ١، ٢٩، ٣٥-٣٦

تقارير المالية للمرحلية، ٣٤، ١٤

البندود داخل المجموعة، ٢٧، ٢٤-٢٥

حصة الأقلية، ١، إستنتاج ١٩، ٢٧، ٢٢ (ب)-

(ج)، ٢٧، ٣٣، ٢٧، إستنتاج ٢٣-٢٧

العرض، ٢٧، ٩-١١، ٢٧، إستنتاج ٤-١٢

الإجراءات، ٢٧، ٢٢-٣٦

إزالة الإعفاءات عن المنشآت التابعة المكتسبة

وبإعادها لإعادة البيع، معيار التقرير ٥، إستنتاج

٥٢-٥٥، معيار التقرير ٥ للتطبيقات الإرشادية

المثال ١٣

عكس الإكتساب، معيار التقرير ٣ الملحق ب-٧-

٩، معيار التقرير ٣ المثال التوضيحي ٥

النطاق، ٢٧، ١٢-٢١، ٢٧، إستنتاج ١٣-٢٢

المنشآت ذات الغرض الخاص، التفسير-١٢

المنشآت التابعة تحت السيطرة المؤقتة للمستأجر

من الإنعاج، ٢٧، ١٩-٢١، ٢٧، إستنتاج ١٤

توحيد السياسات المحاسبية، ٢٧، ٢٨-٢٩

بيع البضائع

عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى

إفصاح، ٢٥، ٢٠ (أ)

الإيراد، ١٨، ١٤-١٩، ١٨، الملحق أ، ٩-١

بيع العقارات

الإعتراف بالإيراد، ١٨، الملحق أ، ٩

تأثير هام، ٢٨، ٦-١٠

التعريف في المعيار ٢٨، ٢٨، ٢

تاريخ

الاختلاف في التقارير المالية السنوية والضرائب

السنوية في التقارير المالية المرحلية، ٣٤، الملحق

ب-١٧، ١٨

البيانات المالية، ١، ١٧-١٨

منافع لوقاة أثناء العمل، المعيار ١٩، إستنتاج ٨٩

خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ١٠، ١

بيئة المشتقات المالية، ٣٩، الملحق أ تطبيق ١

عقود التأمين، معيار المحاسبة ٤ إستنتاج ٥٥-

٦٠

بيان التدفق النقدي، ١، ١٠٢، ١، ٧، ٥٣، ٧

الملحق أ-ب

إفصاحات السياسات المحاسبية، ٧، ٤٦-٤٧

إمتلاك واستبعاد المنشآت التابعة، ٧، ٣٩-٤٢

المنشآت للمزيلة، ٧، ٣٧

المنافع ل، ٧، ٤-٥

العناصر الأساسية للتدفق والتدفق المعادل، ٧، ٤٥-

٥٢

القوائم الموحدة، ٧، ٣٨

التعريف، ٧، ٦

المعاد، ٧، ٣١-٣٤

مثال على المنشآت المالية، ٧، الملحق ب

مثال على المنشآت غير المالية، ٧، الملحق أ

أنشطة التمويل، ٧، ١٧، ٢١

العملة الأجنبية، ٧، ٢٥-٢٨

التحوط المحاسبي، ٣٩، إرشادات التنفيذ، قسم

ز، ٢

المعلومات التاريخية، ٧، ٥

الإقتصاليات ذات التضخم المرتفع، المنشأة معدة

التقارير بالعملة الأجنبية ل، ٢٩، ٣٣

الفائدة، ٧، ٣١-٣٤

الأنشطة الإستثمارية، ٧، ١٦، ٢١، ٧

المشاريع المشتركة، ٧، ٣٨

صافي الأصول، ٧، ٢٢-٢٤

المعاملات غير النقدية، ٧، ٤٣-٤٤

المنشآت التشغيلية، ٧، ١٣-١٥، ٧، ١٨-٢٠

العرض، ٧، ١٠-١٧

معلومات القطاع، ٧، ٥٠ (د)، ٧، ٥٢، ١٤،

٦٢-٦٣

المنشآت التابعة، ٧، ٣٧

الضرائب على الدخل، ٧، ٣٧

بيانات (قوائم) ذات فائدة مضافة

خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية ١٠، ١

بيانات مالية موحدة، ٢٧، ١-٤٥، ٢٧، الملحق

امتلاك المنشآت التابعة، ٢٧، ١٩-٢١، ٢٧، ٣٠

قائمة التدفق النقدي، ٧، ٣٨

للتحكم، ٢٧، ١٣

تخصيص الإيجات

الأصول غير الملموسة ، تفسير لجنة معايير
التقرير ٢. ٦، لجنة معايير التقرير ٢. أمثلة
توضيحية ١-١٦، لجنة معايير التقرير ٢، إستنتاج
١٨-١٣

المخصص، تقرير لجنة معايير التقرير ٢. ٨
لجنة معايير التقرير ٢. إستنتاج ٢٢-٢٥

تدفق نقدي

التعريف، ٧. ٦
تقدير التدفق النقدي المستقبلي لتحديد القيمة
المستعملة
٣٦. ٣٠-٥٧، ٣٦ الملحق أ، ٣٦. إستنتاج ٤٠-
إستنتاج ٨٠
الإطار، ١٥-١٩
مخاطر أسعار الفائدة و الأدوات المالية، ٣٢. ٥٢
(د)، ٣٦. ٦٧-٧٥، ٣٢. إستنتاج ٢٤

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات، التفسير-٢٩

ترميم

المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ١١-١١ ب
تغير في التغيرات المحاسبية، ٨. ٣٢-٤٠، ٨
إستنتاج ٢٢-٢٣
إنماذج الأعمال، معيار التقرير ٣. ٣٦-٦٤
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦٩-١٦٤ معيار
التقرير ٣. أمثلة توضيحية ٨-٩
عقود الإنشاء، ١١. ٣٨
للتعريف، ٨. ٥
الإقصاص، ٨. ٣٩-٤٠
إستثنائي من التغير في السياسات المحاسبية، ٨.
٣٦
سعر الفائدة للفعال، ٣٩. إستنتاج ٣٦
عدم فاعلية إعلاء العرض المتعلق بالماضي، ٨.
٥٠-٥٣، ٨. إستنتاج ٢٣-٢٩، تطبيق ٣. ١-
٤. ٣

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ٢٧
الممتلكات، والمصنوع والمعدات، ١٦. ٧٦

تغير في الوضع المالي، الإطار. ١٨-٢٠، الإطار
٤.٧

تفسير - ٧ مقدمة لمجلة النور، للتفسير - ٧

الحقوق الناتجة من صناديق الإزالة والإستعادة
والإصلاح البيئي، تفسير لجنة معايير التفسيرات
الدولية ٥، ١-١٥، إستنتاج ١-٢٨

محاسبة حصّة في الصندوق، تفسير لجنة معايير
التفسيرات الدولية ٥، ٧-٩، إستنتاج ٧-٢١
محاسبة الإلتزامات لعمل توزيعات إضافية، تفسير
لجنة معايير التقرير ٥. ١٠، تفسير لجنة معايير
التقرير ٥. إستنتاج ٢٢-٢٥ الإقصاح ، تفسير
لجنة معايير التقرير ٥. ١١-١٣، تفسير لجنة
معايير التقرير ٥ إستنتاج ٢٦

علم، تفسير لجنة معايير التقرير ٥. ١-٣، تفسير
لجنة معايير التقرير إستنتاج ٢-٣
التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
والإلتزامات المعلقة في تفسير لجنة معايير
التقرير ١. ١٠، مثال ١-١٨، تفسير لجنة
معايير التقرير ١. إستنتاج ٣٣-١

التغيرات في السياسات المحاسبية، تفسير لجنة
معايير التقرير ١. ١٠، تفسير لجنة معايير التقرير
١. مثال ١٣-١٨، تفسير لجنة معايير التقرير ١
إستنتاج ١٢-١٣

بنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ١، ٢٥ هـ معيار
التقرير إستنتاج ٦٣ ج معيار التقرير - ١
إرشادات للتنفيذ ١. ٢-٣. ١
ممتلكات ومصنوع ومعدات ١٦. ١٦ (ج)، ١٦. ١٨
١٨

للمخصصات، ٣٧. ٤٨-٥٠

تاريخ التمديد المحاسبي، ٣٩. تطبيق القسم
ب. ٣٢
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء، ٣٩.
تطبيق القسم د. ٢. ١
المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق
القسم د. ٢. ٢
تبادل الأصول الغير نقدية، ٣٩. تطبيق القسم د.
٣. ٢

تبادل البضاعة أو الخدمة

ما إذا تمت عمليات الإيراد، ١٨. ١٢

تجميع

البيانات المالية ١. ٢٩-٣١

تحول بيولوجي

تريقات، ٤١. ٥
الإقصاص، ٤١. ٥٢
المخرجات الناتجة عن، ٤١. ٦

تفسير - ١٠- المساعدات الحكومية - عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية، التفسير - ١٠

تفسير - ١٢- توحيد البيانات المالية- للوحدات ذات الغرض الخاص، التفسير - ١٢

تفسير - ١٣- الوحدات تحت السيطرة المشتركة- المساعدات غير النقدية لمضاربي المشاريع، التفسير - ١٣

تفسير - ١٥- عقود الإيجار للتشغيلية - الحوافز، التفسير - ١٥

تفسير - ٢١- ضرائب الدخل- استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك، التفسير - ٢١

تفسير - ٢٥- ضرائب الدخل - التغيير في الوضع الشرعي للمشروع أو لمساهمة، التفسير - ٢٥

تفسير - ٢٧- تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لقواعد التلخيص، التفسير - ٢٧

تفسير - ٢٩- الإصحاح - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، التفسير - ٢٩

تفسير - ٣١- الإبراء- الملائمة التي تطوي على خدمات إعلامية، التفسير - ٣١

تفسير - ٣٢- الأصول غير الملموسة - تكاليف المواقع الإلكترونية، التفسير - ٣٢

تفسير لجنة معايير التقرير ١- التغيرات في الالتزامات الحالية للزالة والإستعادة والإلتزامات

المعلقة، معيار التقرير ١-١٠، معيار التقرير ١ الملحق

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ١-١

استنتاج ٣٣-١

الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٨-٤

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير، استنتاج ١١-٧

تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٩-١

التبني للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٥ و

أساس الاستنتاج، معيار التقرير - استنتاج ٢٣ ج

أسئلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير. المثال من ١٨-١

الناطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ١-١

استنتاج ٦

أحكام إنتقالية، معيار التقرير ١-٢٥، معيار التقرير ١-٢٠٣-٢٠١

أحكام إنتقالية، تفسير لجنة معايير التقارير ١٠-١

تفسير لجنة معايير التقارير ٢

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٤

تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٩ الملحق ١٩-١

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-٢٥

الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٢

أساس لـ تفسير لجنة معايير التقارير ٢-٢٣

أسئلة على التطبيق، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٩ الملحق ١٩-١

الإصحاح، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٣

تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-١٤

أساس الاستنتاج، ٢-٢٤ استنتاج ٢٥-٢

الناطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٢-٢

تفسير لجنة معايير التقارير ٣

حقوق الإبتعاث، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-١١-١

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-١١-١

استنتاج ٣٧-١

الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-٩

تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-١٠

أسئلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-١٦-١

الناطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-٢-٣

لحكم إنتقالية، تفسير لجنة معايير التقارير ٣-١١

تفسير لجنة معايير التقارير ٤

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-١ استنتاج ٥٠-١

الإجماع، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-١٥-٦

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٤٦

تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-١٦

التبني للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٥ هـ

أساس الاستنتاج، معيار التقرير ١-١ استنتاج ٦٣ د

الإرشادات التوضيحية، معيار التقرير، تنفيذ ٢٠٤-٢٠٥

أسئلة توضيحية، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٤

مثال ٤-١

الناطق، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٤

أساس الاستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-٤

استنتاج ١٣-١٤

لحكم إنتقالية، معيار التقرير ٢٥ و، معيار

التقرير ١-١ استنتاج ٦٣ د، معيار التقرير، تنفيذ

٢٠٣-٢٠٤، تفسير لجنة معايير التقارير ٤-١٧

إنخفاض قيمة الضرائب، ٣٦-١٢٩، ٣٦-١٣٠.
(ج) (٢)، ٣٦-١٣٠ (د) (١)
عرض المصنوعة، ١٤-٢٩
الأشكال الأساسية، ١٤-٢٦-٣٠، ١٤-٥٠-٦٧
ملخص لمتطلبات الإصاح، ١٤ للملحق ج
تقارير القطاع، ١٤-٣٤-٤٢، ١٤ للملحق أ
الأشكال الثانوية، ١٤-٢٦-٣٠، ١٤-٦٨-٧٢
التعريف، ١٤-٩، ١٤-١٥
غير محدد، ١٤-٦٦-٤٣

تقرير مالية ذات غرض خاص، الإطوار ٦
التقارير المالية المرحلية، ٣٤-١-٤٦، ٣٤
لملاحق من أ-ج
التقرير في التقدير المحاسبي، ٣٤-٢٧
إكمال وضع القوائم المالية، ٣٤-٩، ٣٤-١٨
إيجاز البيانات المالية، ٣٤-١٠
محتوى البيانات المالية الموحدة، ٣٤-٥-٧
الإحتمالات، ٣٤ للملحق ج
دفعات الإيجار الطارئة، ٣٤ للملحق ب٧
التكاليف التي يتم تكديدها بشكل غير متساو أثناء
السنة المالية، ٣٤-٣٩
الإستهلاك، ٣٤ للملحق ب٢٤
الفرق بين سنة التقارير المالية وسنة الضريبة،
٣٤ للملحق ب١٧-١٨
الإصاح في التقارير المالية السنوية، ٣٤-٢٦-٢٧
٢٧
الإصاح عن المقارنة مع معيار المحاسبة
الدولية، ٣٤-١٩
عرض القاعد على السهم، ٣٤-١١
منافع الموظفين، ٣٤ للملحق ب١٠
ضرائب جندى رواتب صاحب العمل، ٣٤
الملحق ب١
التقييم، ٣٤-٤١-٤٢
أمانة، ٣٤ للملحق ج
أمانة على استخدام مبادئ الاعتراف والقياس، ٣٤
الملحق ب
تفسير الانتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة
عصوما في الولايات المتحدة السابقة إلى المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١.
٤٥-٤٦، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٦
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١ إستنتاج ٩٦، معيار
التقرير ١. تطبيق ٣٧-٢٨
عمليات العملة الأجنبية، ٣٤ للملحق ب٢٩-٣١
الشكل والمحتوى، ٣٤-٩-١٤

أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٤.
إستنتاج ٤٧-٥٠

تفسير لجنة معايير التقارير
الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة
والإستعادة والإصلاح البيئي، تفسير لجنة معايير
التقارير ٥، ١-١٥
أساس الإستنتاج، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.
إستنتاج ٢٨-٢١
الإجماع
مجلسة حصص التمويل، تفسير لجنة معايير
التقارير ٥، ٧-٩، تفسير لجنة معايير التقارير ٥
إستنتاج ٧-٢١
محاسبة الإنترامات لعمل توزيعات إضافية، تفسير
لجنة معايير التقارير ٥، ١٠، تفسير لجنة معايير
التقارير ٥، إستنتاج ٢٢-٢٥
أساس لـ، تفسير لجنة معايير التقارير ٥.
إستنتاج ٧-٢٦
الإصاح، تفسير لجنة معايير التقارير ٥، ١١-١٣
تفسير لجنة معايير التقارير ٥، إستنتاج ٢٦
تاريخ النفاذ، تفسير لجنة معايير التقارير ٥، ١٤٠،
تفسير لجنة معايير التقارير ٥، ٤-٥٠، تفسير لجنة
معايير التقارير ٥، إستنتاج ٤-٦
الإنقال، تفسير لجنة معايير التقارير ٥، إستنتاج
٢٨-٢٧

تقرير العملة لنظر العملة الوظيفية؛ عملة
للعرض

تقرير القطاع، ١٤-١-٨٤
قطاع الأعمال، ١٤-٣١-٢٣، ١٤ للملاحق من
أ-ج
قائمة التدفق النقدي، ٧-٥٠ (د)، ٧-٥٢، ١٤.
٦٢-٦٣
التخيز في السياسات المحاسبية، ١٤-٧٦-٧٩
للتعريفات، ١٤-٩-٢٥
الإصاح، ١٤-٧٤-٨٣
تطبيقات إضافية على المعيار ١٤، ١٤ للملحق
ب
شكل التقرير الأساسي، ١٤-٥٠-٦٧، ١٤
الملحق ب-ج
شكل التقرير الثانوي، ١٤-٦٨-٧٢، ١٤ للملحق
ب
ملخص للمتطلبات، ١٤ للملحق ج
قطاع الجغرافي، ١٤-٣١-٣٣، ١٤ للملاحق
من أ-ج

الإيرادات ذات التضخم المرتفع، ٣٤ الملحق أ. ١٠-١٩

تقييم وتوضيح الأصول

التغير في السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٦.
١٣-١٤، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٤٩
التعريف، معيار التقرير الملحق أ، معيار التقرير
٦. إستنتاج ١٦-٩
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى
الاستثناء من المتطلبات التي تحتاج للإفصاح
المقارن، معيار التقرير ١. ٣٦ب
إنخفاض القيمة، معيار التقرير ٦. ١٨-٢٢، معيار
التقرير ٦. ٣٥-٤٨
القياس، معيار التقرير ٦. ١٨-١٧، معيار التقرير.
إستنتاج ٢٩-٣١
العرض، معيار التقرير ١٥-١٧، معيار التقرير.
إستنتاج ٣٢-٣٤
الإعتراف، معيار التقرير ٦-٧، معيار التقرير ٦.
إستنتاج ١٧-٣١

تكاليف الإفراض

المعالجة البديلة المسموح بها، ٢٣. ١٠-٢٩
معاملة بالائتمار، ٢٣. ٧-٩
لرسملة، ٢٣. ١٠-٢٩
إنقطاع الرسملة، ٢٣. ٢٥-٢٨
بديلة للرسملة، ٢٣. ٢٥-٢٧
للتعريفات، ٢٣. ٤
الإفصاح، ٢٣. ٩، ٢٣. ٢٩
التأهل للرسملة، ٢٣. ١٢-١٨
لمطلة، ٢٣. ٥

المنح الحكومية، ٢٣. ٢١

الإقتصديات ذات التضخم المرتفع، المنشأة
مقدمة التقرير بالعمل، ٢٣. ٧-٨، ٢٣. ١٠-٢١
الإعتراف، ٢٣. ٧-٨، ٢٣. ١٠-١٢
تأجيل الرسملة، ٢٣. ٢٣-٢٤

تكاليف البحث

الضرب المفروضة على الأصول، ١٢. ٩،
١٢. ٢٦ (ب)

تكاليف الصاليت، ٣٩ الملحق أ. تطبيق ١٣
للتعريف، ٣٩. ٩

القياس المبني، ٣٩. تطبيق قسم هـ. ١

تكاليف إنشاء الموقع، التفسير-٣٢

الإقتصديات ذات التضخم المرتفع، ٣٤ الملحق
ب. ٣٢-٣٤

إنخفاض قيمة الأصول، ٣٤ الملحق ب. ٣٥-٣٦
ضرائب الدخل، ٣٤ الملحق ب. ١٧-٢٢، ٣٤
الملحق ج٥
الأصول الغير الملمومة، ٣٤ الملحق ب٨
التوفيق داخل المنشأة، ٣٤ الملحق ج٨
المخزون، ٣٤ الملحق ب. ٢٥-٢٦، ٣٤ الملحق
ج١
المادية، ٣٤. ٢٣-٢٥

الحد الأدنى من المكونات، ٣٤. ٨

الملاحظات، ٣٤. ١٥-١٨

التقاعد، ٣٤ الملحق ب٩، ٣٤ الملحق ج٤

الفترات التي يطلب عرضها، ٣٤. ٢٠-٢٢

أمثلة توضيحية، ٣٤ الملحق أ

المخصصات، ٣٤ الملحق ب. ٢-٤، ٣٤ الملحق
ج٣

الإعتراف والقياس، ٣٤. ٢٨-٢٩

أمثلة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٤، ٣٤
الملحق ب،

إعادة عرض الفترات المرحلية السابقة التي قمت
عنها التقارير، ٣٤. ٤٣-٤٥

إعادة التقييم ومحاسبة القيمة للعلة، ٣٤ الملحق
ج٧

الإيرادات المستلمة موسميا أو دوريا أو من حين
آخر، ٣٤. ٢٧-٢٨

إتباع نفس السياسات الخاصة بالبيانات المالية
السوية، ٣٤. ٢٨-٣٦

الصناعات المتخصصة، ٣٤ الملحق ج٩

مكافآت نهاية السنة، ٣٤ الملحق ب. ٥-٦

تقديرات

التقديرات لنظر التغير في التقديرات المحاسبية
الإفصاح عن مفتاح الشك في الملاحظات، ١.
١١٦-١٢٤، ١. إستنتاج ٣٢-٣٧
التضمين لأول مرة من المعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية، معيار المحاسبة ١. ٣١-٣٤،
معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٨٤
التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ٤١-٤٢
أمثلة، ٣٤ الملحق ج

تقديرات محاسبية لنظر التغير في التقديرات
المحاسبية: التقديرات

تقديم الخدمات

عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
إفصاح، ٢٤. ٢٠ (ج)

تكاليف منافع التقاعد

الضرائب المؤجلة على الأصول، ١٢، ٢٦ (أ)

تكلفة

المخزون، ١٠-٢٧

تكلفة بالإضافة إلى العقد، ١١، ٢٤

التعريف، ١١، ٢

تكلفة المبيعات

كمصروف، الإطار، ٧٨

تكلفة تاريخية

أساس القياس، الإطار، ١٠٠-١٠١

تكلفة مطفاة

أدوات الدين مع دفعات فائدة متكرجة، ٣٩.

إرشادات تنفيذ، القسم ب، ٢٧

التعريفات، ٣٩. ت إ القسم ب، ٢٤-٢٥

أمثلة على الحساب، ٣٩. إرشادات التنفيذ، للقسم

ب، ٢٦-٢٧

تعريف الأصول المالية، ٣٩، ٩

حساب الأمثلة، ٣٩. إرشادات التنفيذ ب، ٢٦-

٢٧

الإنخفاض، ٣٩، ٦٣-٦٥، ٣٩ الملحق إ إرشادات

التنفيذ ٨٤-٩٢

تمائل، الإطار، ٤١

تمويل، الإطار، ١٨

تمويل الإستثمار

قياس القيمة المعادلة، ٣٩. تطبيق القسم هـ، ٢، ١

تنظيم رأس مال المشروع

المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١ (أ)، ٣١.

إستنتاج ٤-١٥

توحيد

المستثنى من نطاق المعيار ٣١، ٣١ (ب)،

٣١. إستنتاج ٤-١٥

عرض قائمة الدخل والميزانية العمومية، ٣٢.

إستنتاج ٧-٨، ٣٢. أمثلة توضيحية ٣٢-٣٣

توحيد مناصب

ظروف الإستثناء، ٣١، ٢، ٣١. إستنتاج ١٣

التعريف، ٣١، ٣

للقوائم المالية للمنشأة، ٣١-٣٧.

توزيعات

قائمة التدفق النقدي، ٧، ٣١-٣٤

التصريح بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠.

١٢-١٣، ١٠. إستنتاج ٤

الأدوات المالية، ٣٢، ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.

تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣

نتائج ضرائب الدخل، ١٢، ١٥٢-١٥٢، ١٢.

١٦٥، ١٢، ١٨٢، ١٢، ١٨٧، ١٢، ١٨٧، ٣٢، ٤٠.

الإيراد، ١٥. ٥(ج)، ١٨، ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق

٢٠. أ

توقعات، الإطار، ٢٨

جدول التقاعد تظهر خطط منافع التقاعد

جدول معاشات التقاعد

للتقارير المالية المرحلية، ٢٩ الملحق ب، ٩، ٣٩

الملحق ج، ٤

تظهر خطط منافع التقاعد

الأداء، الإطار، ١٧، ١٩، ٢٨، ٤٧، ٦٩-٧٣

حامل السند، المحاسبة بواسطة

المستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية ٤، معيار للتقرير ٤، ٤(و)، معيار

التقرير ٤. إستنتاج ٦١(ج)، معيار التقرير ٤.

إستنتاج ٧٣

حساب لتكلفة الجارية،

أساس القياس، الإطار، ١٠٠-١٠١

صيغة رأس المال المادية، الإطار، ١٠٦

حساب النظم التجارية المدينة والدائنة، ٣٢.

تطبيق ٤ (أ)

حساب الضريبة (الدخل)

التعريف، ١٢، ٥-٦

الإصصاح، ١٢، ٧٩-٨٨

حسابات وعروض إضافية، ١٢ الملحق ب

عمليات الخصم، ١٢، ٨١ (ح)

التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب، ١٢-

٢٢، ٣٤ الملحق ج ٥

العرض، ١٢، ٧٧

حسابات البنوك المشفوفة، ٧-٨.

حصاد

التعريف، ٥٠٤٩

انتظر أيضاً المنتج الزراعي

حق التأليف الموسيقي

الإعتراف بإيراد الرسوم، ١٨ الملحق أ. ٢٠١

حق نطفي في عرض البحر

المخصصات، ٣٧ الملحق ج. ٣

حقوق الإصدار

المائد على السهم، ٢٣، ٢٦، ٣٣، ٢٧ (ب)

تطبيق، ٣٣، تطبيق ٤٣٣

حقوق الألفية

البيانات المالية الموحدة، ١. إستنتاج ١٩، ٢٧.

٢٢ (ب)-(ج)، ٢٧، ٣٣، ٢٧. إستنتاج ٢٣-٢٧

فحص انخفاض القيمة - وحدات توليد النقد

والشهر، ٣٦، ٩١-٩٩

مثال توضيحي، ٣٦. أمثلة توضيحية ٦٢-٦٨

قائمة الدخل، ١. ٨٢ (أ)، ١. إستنتاج ١٩

عكس الامتلاك، معيار التقرير ٣ الملحق ب. ١٠-

١١، معيار التقرير ٣ المثال التوضيحي ٥

حقوق الإبداعات

محاسبة جدول الرسملة والتجارة، نصير لجنة

معايير التقرير ٣، أمثلة توضيحية ١٦-١ لجنة

معايير التقرير ٣، إستنتاج ١-٣٧، نصير لجنة

معايير التقرير ٣، إستنتاج ٢٦-٣٢

حقوق التأليف

كموجود، الإطار ٥٦٠

حقوق التأليف والإختراع

كإيراد، الإطار ٧٤، ١٨. ٥ (ب)، ١٨، ٢٩-

٣٣، ١٨ الملحق أ. ٢٠

حقوق الملكية

عناصر في البيانات المالية، الإطار ٤٧، الإطار

٥١، ٥٢، الإطار ٦٥-٦٨

تعريف الإطار، الإطار ٤٩٠

حكمة

مشكوك فيه، الإطار ٣٧

الحجز المخفي، الإطار ٣٧

حكومة

مستخدمي البيانات المالية، الإطار ٩

حياد، الإطار ٣٦، الإطار ٣٧

خدمات الإعلان

عمليات المقايضة (المباينة) التي تتطوي على

خدمات إعلانية، التفسير ٣١

خصائر

كمصروف، الإطار ٧٨-٨٠

الأدوات المالية، ٣٢، ٢، ٣٢. ٣٢-٤١، ٣٢.

تطبيق ٣٧، ٣٢. إستنتاج ٣٣

غير متحقق، الإطار ٨٠

خطر

الإفصاح في الملاحظات والجدول التكميلية،

الإطار ٢١، ١. ١١٦-١٢٤

المرض المازم، الإطار ٤٤

الأدوات المالية، ٣٢، ٥٢

المخصصات، ٣٧. ٤٢-٤٤

خطر الأسعار

الأدوات المالية، ٣٢، ٥٢ (٣)

خطر سعر الفقد

الأدوات المالية، ٣٥. ٥٢ (أ) (٢)، ٣٢، ٦٧-

٧٥، ٣٢. إستنتاج ٣٤

لتحوط المحاسب، ٣٩، ١٨٩، ٣٩، ٩٢، ٣٩

الملحق تطبيق ١١٤-١٣٢

إعبارات تطبيق محاسبة تحوط القيمة الفعلية،

٣٩. إستنتاج ١٧٣-٢٢٠

عقد لتأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩ (د)-(هـ)،

معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٢٣، معيار التقرير

٤. تطبيق ٦٢-٧٠

حقوق خدمة القروض، ٣٩. إستنتاج ٢٢٣، معيار

التقرير. تنفيذ ١٤٠-١٤٣

إدارة مخاطر أسعار الفائدة في المؤسسات المالية،

٣٩. تطبيق و. ٦.

إدارة مخاطر أسعار الفائدة بالصافي، ٣٩. تطبيق

القسم و. ٦-٣

خطط التوزيع المحددة

خطط المشاركة في الربح والمكافآت

منافع الموظفين، ١٩. ١٧-٢٢

خطط منافع التقاعد

المحاسبية والتقرير، ٢٦. ١-٣٧

جميع خطط الموظفين، معيار التقرير ٢٠. إستنتاج ١٨-٨

أساس الإستنتاج معيار التقرير ٢٠. إستنتاج ٧-٧

١٨، معيار التقرير ٢٠. إستنتاج ٢٩-٦٠

تأثير هيك راس المال، معيار التقرير ٢ الملحق

ب ٣٨-٤١

التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في

الولايات المتحدة، معيار التقرير ٧٠.

إستنتاج ٢٨٦-٢٧٠

مجلس ممارسات للتدقيق ٧٥، معيار التقرير ٢٠

إستنتاج ٢٧٧-٢٧٥

بيان معايير المحاسبة الدولية، ١٢٣، معيار

التقرير ٢. إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦

التدريب المتأخر، معيار التقرير ٢. الملحق ب

١٦-٢١

العائد للسهم الواحد، ٣٣. ٤٨

التوزيعات المتوقعة، معيار التقرير ٢ الملحق

ب ٣١-٣٦

قابلية لتطبيقات المتوقعة معيار التقرير ٢ الملحق

ب ٢٢-٣٠

القيمة العادلة، معيار التقرير ٢ الملحق ب-٤-

٤١، معيار التقرير ٢ إستنتاج ١٢٩-١٩٩

المخاطر - سعر فائدة مجاني، معيار التقرير ٢

الملحق ب ٣٧

أنظر أيضاً الدفع على أساس الأسهم

خيارات مالية، ٣٢. تطبيق ١٥

دقنوتن

مستخلصي البيانات المالية، الإطار . ٩

دخل، الإطار . ٦٩-٧٧

عناصر في قائمة الدخل، الإطار ٧٠٠، الإطار .

٧٧-٧٤

تعريف الإطار، الإطار . ٧٠

الإعتراف من البنوك، ٣٠. (أ)، ٣٠. ١٠-١١

الإعتراف، الإطار . ٩٢-٩٢

دعوى قضائية

مخصصات، ٣٧. الملحق ج ١٠٠

دفع على أساس الأسهم

ضم الأعمال، أنوف حقوق الملكية الصادرة في،

معيار التقرير ٢. ٥، معيار التقرير ٢. إستنتاج

٢٣-٢٤

كندا، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٨١-٢٨٢

التحديد نقداً، معيار التقرير ٢. ٣٣-٣٠

الأصول التي تم استثمارها في المنشآت

الإستثمارية، ٢٦. ٦

الإفصاح، ٣٦-٣٤

حقوق والتزامات الموظفين المستثناء من نطاق

المعيار ٣٢، ٣٢. ٤ (ب)

تقييم خطة الأصول، ٢٦. ٣٢-٣٣

أنظر أيضاً خطط المنافع المحددة؛ خطط

المساهمات المحددة؛ منافع ما بعد انتهاء الخدمة

خطط منافع الموظفين المتعددة

الإلتزامات المحتملة، ١٩. ٣٢-٣٢، ب، ١٩

إستنتاج ٩-٩د

منافع نهاية لخدمة، ٢٩، ٣٤، ب،

١٩. إستنتاج ٧-١٠

خيار البيع، ٣٢. تطبيق ١٧

حساب العائد على السهم، ٣٣. ٦٢-٦٢

تنفيذ، ٣٣ الملحق أ ١٠

أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ٢٢-٣١

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ، ٥، ١٨ الملحق

٩٠. أ

خيارات الأسهم

العائد على السهم، ٣٣. ٤٥-٤٨

تنفيذ، ٣٣ الملحق ٦-١٠

مثال توضيحي، ٣٣. مثال توضيحي ٣

أنظر أيضاً خيار أسهم الموظفين؛ الدفعات على

أساس الأسهم

خيار شراء، ٣٢. إرشادات التنفيذ . ١٣-١٤،

٣٢. إرشادات التنفيذ ١٧

أمثلة توضيحية، ٣٢ إرشادات التنفيذ. ١٢-٢١

لا تحتوي على حساب العائد الضعيف لكل سهم،

٣٣. ٦٢

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٥، ١٨

الملحق أ ٩٠.

خيارات

العائد على السهم، ٣٣. ٤٥-٤٧

تنفيذ، ٣٣ الملحق من ٦-١٠

المثال التوضيحي، ٣٣. أمثلة توضيحية ٥

الخيار الذي من غير المتوقع ممارسته، ٣٩.

تطبيق القسم ب. ٧

أنظر أيضاً خيار البيع؛ خيار لشراء

خيارات الأسهم للموظفين

النظراء المزدودون مع اختيارات للتسديد، معيار
التقرير ٢٠٣٥-٤٠، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٢٧٤-٢٥٨
المنشأة المزودة مع اختيارات للتسديد، معيار
التقرير ٤١-٤٣، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٢٦٥-٢٦٨
أنواع، معيار التقرير ٢٠٢
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات
المتحدة، معيار التقرير ٢، إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦

دفعات العلاوة

مناطق الموظفين، ١٩-٢٢

دفعات الإيجار المحتملة

الإعتراف في التقارير المالية للمرحلة، ٣٤
الملحق ب٧

نعم مفيدة، الإطار . ٨٥

رأس المال

مفاهيم إلى الإطار . ١٠٢-١٠٣

رأس المال العامل، الإطار . ١٨

ريج

العزم على، الإطار . ٦٩، الإطار . ٧٣

رسوم

رسم الدخول، ١٨ الملحق أ . ١٥
كثيرا، الإطار . ٧٤
تطوير برنامج قبلية للتحويل، ١٨ الملحق أ . ١٩
الإعفاء، ١٨ الملحق أ . ١٨
البداء والدخول، ١٨ الملحق أ . ١٧
لترخيص، ١٨ الملحق أ . ٢٠
العضوية، ١٨ الملحق أ . ١٧
الإعتراف بالإيراد لرسوم الخدمات المالية، ١٨
الملحق أ . ١٤
رسوم لتعليم، ١٨ الملحق أ . ١٦

رسوم الإمتياز

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ . ١٨

رسوم إدارية

المشاريع المشتركة، ٣١-٥٢-٥٣
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ . ١٥
رسوم الترخيص
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ . ٢٠

أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٢. تطبيق ١٨-٢٣

تعريف تاريخ المنحة، معيار التقرير ٢. تطبيق ٤-١

التعريفات، معيار التقرير ٢ الملحق أ
الإصاح، معيار التقرير ٢. ٤٤-٥٢
القيمة العادلة، معيار التقرير ٢. ٤٦-٤٩
الحذ الأدنى من الإلتزامات، معيار التقرير ٢. ٤٤-٤٥

الربح أو الخسارة، معيار التقرير ٢. ٥٠-٥٢
تسديد حقوق الملكية، معيار التقرير ٢-٣، معيار
التقرير ٢. ١٠-٢٩، معيار التقرير ٢. إستنتاج
١٩-٢٢

المحذوفات، معيار التقرير ٢. ٢٦-٢٩
القيمة العادلة، معيار التقرير ٢. ١٦-٢٥، معيار
التقرير ٢ الملحق ب١-٤١، معيار التقرير ٢. تطبيق
٩-١٧

أمثلة توضيحية، معيار التقرير ٢. ٩-١٧
القياس، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٦١-١٢٨
التعديلات على البنود والشروط، معيار التقرير ٢
٢٦-٢٩، معيار التقرير ٢ الملحق ب٢-٤٤،
معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٢٧-٢٣٧
الإعتراف، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٩-٦٠
الإعتراف والقياس بالخدمات المستلمة، معيار
التقرير ٢. إستنتاج ٢٠٠-٢٢١
التسديد، معيار التقرير ٢. ٢٦-٢٩
المعاملات من الخدمات المستلمة، معيار التقرير ٢
١٤-١٥

الأدوات المالية، معيار التقرير ٢. ٦ معيار
التقرير ٢. إستنتاج ٢٥-٢٨
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ٢٥ب-٢٥ج
ضرائب الدخل، ١٢. ٨٦-٨٦ج
حسابات وعرض إضافيين، ١٢ الملحق ب
الإعتراف، معيار التقرير ٢. ٧-٩ معيار
التقرير ٢. إستنتاج ٢٩-٦٠
الإعتراف ضد الإصاح، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٢٨٧-٢٩٣

إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ١٦. ٧٤ (هـ)
القياس الموثوق، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٢٩٤-٣١٠

تقدير حق السهم بالتسديد نقداً، معيار التقرير ٢.
إستنتاج ٢٢٨-٢٥٥
تأثيرات الضريبة، معيار التقرير ٢. إستنتاج
٣١١-٣٢٩

المعاملات مع بدائل نقدية، معيار التقرير ٢. ٢٤-
٤٣، معيار التقرير ٢. إستنتاج ٢٥٦-٢٦٨

- لقائمة المالية للبنك، ٣٠ - ٨
- تغير التأثير في مطومات القطاع، ١٤ ٧٦-٧٩
- التغير في، ٨ ١٤-٣١
- تطبيق التغير، ٨ ١٩-٢٧
- ضم الأعمال،
- معمل التقرير ٣ ٦٣-٦٤، معيار التقرير ٣
- إستنتاج ١٦٤-١٦٦،
- معمل التقرير ٣ أمثلة توضيحية
- أمثلة ٨-٩
- الإلتزامات الحالية للإزالة
- والإستعادة والإلتزامات للمملكة، تفسير لجنة
- معايير التقرير ١٠.١
- تفسير لجنة معايير التقرير ١. أمثلة ١٣-١٨
- تفسير لجنة معايير التقرير ١. إستنتاج ١٢-١٣
- الإفصاح، ٨ ٢٨-٣١
- الإفصاح عن التطبيقات وشبكة الحدوث في
- إصدارات المعايير الجديدة، ٨ ٣٠-٣١، ٨
- إستنتاج ٣٠-٣١
- عقد التامين، معيار المحاسبة ٤. ٢١-٣٠،
- معمل المحاسبة ٤. إستنتاج ١٢٣-١٤٦
- الحدود على التطبيقات الماضية، ٨ ٢٣-٢٧، ٨
- إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ تطبيقات ٣. ١-٣. ٤
- التطبيق الماضي، ٨ ١٩ (ب)، ٨ ٢٢، ٨.
- إرشادات ٢. ١-٢. ٨
- لتماثلية، ٨ ١٣
- التعريفات، ٨ ٥
- الإفصاح، الإطلال ٤٠٠، ١ ١٠٨-١١٥
- الإفصاح عن التطبيقات وشبكة الحدوث في
- إصدارات المعايير الجديدة، ٨ ٣٠-٣١،
- ٨ إستنتاج ٣٠-٣١
- الإفصاح في بيان التدفق النقدي، ٧ ٤٦-٤٧
- الإفصاح عن التغير في، ٨ ٢٨-٣١
- الإفصاح عن التعديلات في التطبيق بواسطة
- الإدارة،
١. ١١٣-١١٥، ١. إستنتاج ٣٠-٣١
- الأدوات المالية، ٣٢. ٦٠ (ب)-٦١ ٣٢. ٦٣
- تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير
- المالية للمرة الأولى، معيار المحاسبة ١. ٧-١٢
- أمثلة توضيحية على عقود الإنشاء، ١١ الملحق أ
- لتطبيق السابق غير العملي، ٨ ٥٠-٥٣
٨. إستنتاج ٢٣-٢٩، ٨ إرشادات ١. ٣. ٤
- التقارير المالي المرحلي، ٣٤ ٢٨-٣٦
- الاستثمارات المخارية، ٤٠ ٣٠-٣٢
- بيانات الهيئات الأخرى الواضحة للمعايير، ٨.
- ١٢، ٨ ٢١، ٨. إستنتاج ١٦-١٩
- إعادة تقييم الأصول، ٨ ١٧، ١٦ ٣١-٤٢
- رسوم الخدمات المالية
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٤
- رسوم الدراسة
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٦
- رسوم الضريبة
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٧
- رسوم القروض الموحدة
- الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٤ (ج) (٣)
- رهن ضامن للقروض، ٣٩. تطبيق القسم ب.
- ١٨
- سبكة ذهبية
- لتعريف، ٣٩. تطبيق القسم ل-١.
- سجلات قيود
- الإعتراف بإيراد حق التأليف والإختراع، ١٨
- الملحق أ. ٢٠
- معر الفائدة الفعال
- التغير في التعديرات المحاسبية، ٣٩. إستنتاج ٣٦
- لتعريف، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٥-٨
- أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٣٠-٣٥
- معر مبادلة الفائدة، ٣٢. تطبيق ١٥
- لتعريف، ٣٩. تطبيق القسم و. ٣. ٥
- التسديد بالصافي أو الإجمالي، ٣٩. تطبيق القسم
- ب. ٣.
- الائتزام بدفع سعر فائدة ثابت، الإستلام بالمتغير،
٣٩. تطبيق القسم ب. ٤
- مبادلة سعر الفائدة المدفوعة مقدما أو المدفوعة
- متخيره والمقبوضة الثابتة، ٣٩. تطبيق القسم
- ب. ٥.
- سندات الحكومة، ٣٢. تطبيق ٥
- سندات مدينة ودفئة، ٣٢. تطبيق ٤ (د)
- سياسات القطاع المحاسبية، ١٤ ٤٤-٤٨
- المحتوى، ١٤ ٢٥
- لتعريف، ١٤ ١٦
- سياسات محاسبية
- لتطبيق، ٧ ٨-١٢

عكس خسارة انخفاض القيمة، ٣٦. ١٢٤-١٢٥،
٣٦. إستنتاج ١٨٧-١٩١
ضرائب الدخل، ١٥. ١٢ (١) ١٢. ٢١، ١٢. ٢٤
(١)، ١٢. ٦٦-٨٦

شهرة مالية

تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣
على الإفصاح السابق، معيار التقرير ٣. ٨١،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٨٩-١٩٥
للضرائب الموجبة على الأصول، ١٢. ٢٤ (١)،
١٢. ٣٢. ١٢. ٦٦-٦٨

صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية
تعريف المعيار ٢١، ٢١. ٨، ٢١. ١٥

صافي القيمة القليلة للتحقق

تعريف المعيار ٢، ٦. ٧-
المخزون، ٢. ٦-٧، ٢. ٢٨-٢٣
أساس للقياس، الإطار ١٠٠-١٠١

صناعات نشطة إضافية أنظر إكتشاف وتقييم
الأصول

صندوق التقاعد

التقرير المالي المرحلي، ٣٤. الملحق ب٩، ٣٤
الملحق ج٤

صيقة

المخصصات، ٣٧. الملحق ج. ١١-١١ب

ضرائب

الإفصاحات ذات التضخم المرتفع، تقرير المنشأة
بعملة أ. ٢٩. ٢٢
أنظر أيضاً الضرائب الموجبة؛ ضرائب الدخل

ضرائب الدخل، ١٢. ١-٩١

١٢. الملحق أ-ب

قائمة التدفق النقدي، ٧. ٣٢-٣٦

التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو
مساهمي، للتفسير ٢٥-٢٥

الإلتزامات المحتملة، ١٢. ٨٨

الإفصاح، ١٢. ٧٩-٨٨

حسابات وعرض إضافيين، ١٢. الملحق ب

عمليات الخصم، ١٢. ٨١ (ج)

التوزيعات، ١٢. ٥٢-١٢. ١٢. ١٦٥، ١٢. ١٢

١٨٥، ١٢. ١٨٧-١٨٧، ٣٢. ٤٠

قائمة الدخل، ١٢. ٥٨-٦٠

القطاع، ١٤. ١٦، ١٤. ٢٥، ١٤. ٤٤-٤٨
الإختيار، ٧-١٢
ملخص القوائم المالية، ١. ١٠٨-١١٥
التمثل، في البيانات المالية الموحدة، ٢٧. ٢٨-
٢٩

سياسة إعادة التمويل

المخصصات، ٣٧. الملحق ج

سيولة، الإطار ١٦

شركة أم

الرقابية، ٢٧. ١٣، ٢٧. ٢١
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٢-١٥،
٢٤. ١٨ (ج)

شك

والحكمة، الإطار ٣٧

الإفصاح في الملاحظات والجدول الإضافية،
الإطار ٢١. ١. ١١٦-١٢٤، ١. إستنتاج ٣٢-
٣٧

العرض الإلزامي، الإطار ٣٤

المخصصات، ٣٧. ٤٢-٤٤

شهرة

المنشآت للزمية، ٢٨. ٢٣

ضم الأعمال، معيار المحاسبة ٣. ٥١-٥٥،
معيار المحاسبة ٣. إستنتاج ١٢٩-١٤٢

الإفصاح عن التغير في القيمة المعلقة، معيار
المحاسبة ٣. ٧٤-٧٧

التطبيق السابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية ٣ عن الإفصاح السابق

الشهرة، معيار التقرير ٣. ٧٩-٨٠، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٨٥-١٨٨

الأصول غير الملموسة المحددة المملكة في ضم
الأعمال والمفصّل عنها كأصول منفصلة من،

٣٨. ١١-١٢، ٣٨. إستنتاج ٦-١٠، ٣٨.

إستنتاج ٩١-٩٢

فحص انخفاض القيمة - وحدات توليد لنقد، ٣٦.
٨٠-٩٩

أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٣١-١٧٧

مثال توضيحي، ٣٦. إستنتاج ١٢-٦٨

التوليد لداخلي، ٣٨. ٤٨-٥٠

حقوق الأقلية، ٣٦. ٩١-٩٩

أمثلة توضيحية على فحص انخفاض القيمة، ٣٦.

مثال ٦٢-٦٨

المنح الحكومية، ١٢، ٤، ١٢، ٣٣
 انخفاض القيمة، ٣٦، ٦٤
 أمثلة توضيحية، ٣٣-٣٧
 انخفاض قيمة الأصول، ٣٦، إستنتاج ٨١-٩٤
 قائمة الدخل، ١٢، ٥٨-٦٠
 الإعراف المبني للأصول أو الإلتزامات، ١٢، ٢٢-٢٣
 عود التامين، معيار التقرير ٤، إستنتاج ١٩٨
 الإستثمار في المنشآت التابعة، والفروع، والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة، ١٢، ٣٨-٤٥، ١٢، ٨١ (هـ)، ١٢، ٨٧، ١٢، ٧٨ ج
 البنود التي تقيد لحساب أو تحصيل المصاريف مباشرة في حقوق الملكية، ١٢، ٦١-٦٥ أ
 قليل، ١٢، ٤٧-٥٦
 شهرة للمسألة، ١٢، ٢٤ (أ)، ١٢، ٣٢، ١٢، ٦٦-٦٨
 إعادة تقييم الضرائب المؤجلة الغير معترف بها للأصول، ١٢، ٣٧
 الإعراف، ١٢، ٥٧-٦٨ ج
 الدفع على أساس الأسهم، ١٢، ٦٨-٦٨ ج
 عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ الملحق ب
 الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، الملحق أ
 أمثلة توضيحية ١٢ الملحق أ
 ضرائب الخصمات وضرائب الإلتزام غير المستعجلة، ١٢، ٣٤-٣٦

ضمانات، ٣٢، تطبيق ١٣
 العائد على السهم، ٣٣، ٤٥-٤٨
 تطبيق، ٣٣ الملحق ٦-٩

ضمانة
 الإفصاح، ٣٧، ٩٤ (ب)-(ج)

ضمانة نقد
 الإعراف، ٣٩، إرشادات التنفيذ، القسم ١.٥، ١.

طريقة التكلفة
 قائمة التدفق النقدي، ٧، ٣٧، ٣٧.

طريقة حقوق الملكية، ٢٨، ١١-١٢
 للتطبيق، ٢٨، ١٣-٣٠
 قائمة التدفق النقدي، ٧، ٣٧-٢٨
 التعريف، ٢٨، ٢
 الإنقطاع في حالة التأثير المحدد، ٢٨، ١٨-١٩

التقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق ب ١٢-٢٧، ٣٤ الملحق ج ٥
 البنود التي تسجل كرسيد أو تحمل كمصرف
 مباشرة في حقوق الملكية، ١٢، ٦١-٦٥
 القليل، ١٢، ٦٤-٦٥
 المقاصة، ١٢، ٧١-٧٦
 العرض، ١٢، ٧١-٧٨
 توضيحي
 المقارنة، ١٢ الملحق ب
 الإعراف، ١٢، ٥٧-٦٨ ج
 الإعراف بالضرريبة الحالية على الأصول والإلتزامات، ١٢، ١٢-١٤
 الإعراف بالضرريبة المؤجلة على الأصول والإلتزامات، ١٢، ١٥-٥٦
 استرداد الأصول المعاد تقييمها وغير القابلة للاستهلاك، التفسير ٧١
 الدفع على أساس الأسهم، ١٢، ١٦٨-٦٨ ج
 التأثير في، معيار التقرير ٢، إستنتاج ٣١١-٣٢٩
 حسابات وعرض إضافيين، ١٢ الملحق ب
 قاعدة الضريبة، ١٢، ٧-١١، ١٢ الملحق أ
 تنظر أيضا الضرائب المؤجلة

ضرائب الرواتب لصاحب العمل
 الإفصاح في التقارير المالية المرحلية، ٣٤ الملحق ب ١

ضرائب مؤجلة
 الأصول المسجلة بالقيمة العادلة، ١٢، ٢٠، ١٢، ٢٦ (د)، التفسير-٢١
 إدماج الأعمال، معيار التقرير ٣، ٦٥، معيار التقرير ٣، إستنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢، ١٩، ١٢، ٢٦ (ج)، ١٢، ٦٦-٦٨
 التغيير في الوضع الضريبي للمنشأة أو مساهمها، التفسير-٢٥
 حجم الفروق المؤقتة، ١٢، ٢٤-٣١
 أمثلة، ١٢ الملحق أ
 التعريفات، ١٢، ٥
 الإفصاح، ١٢، ٧٩-٨٨
 عمليات حسابية وعرض توضيحيين، ١٢ الملحق ب

الخصم وليس السماح، ١٢، ٥٣-٥٦
 الأدوات المالية، ١٢، ٢٣، ٣٢، ٣٩
 فروقات أسعار الصرف الأجنبي، ١٢، ٤١، ١٢، ٧٨، ٢١، ٥٠
 الشهرة، ١٢، ١٥ (أ)، ١٢، ٢١، ١٢، ٢٤ (أ)، ١٢، ٦٦-٦٨

التعديلات المتعلقة بالماضي، ٢٣، ٦٤-٦٥
 الإمتلاك العكسي، معيار التقرير الملحق بـ ١٢-
 ١٥، معيار التقرير ٣ أمثلة توضيحية المثال ٥
 حقوق الإصدار، ٢٦، ٢٣، ٢٧ (ب)
 إرشادات التطبيق ٢٣ الملحق ٢١
 أمثلة توضيحية، ٢٣ أمثلة توضيحية ٤
 خيارات الأسهم، ٢٣، ٤٥-٤٨
 التطبيقات الإرشادية، ٢٣ الملحق ٦-١٠
 أمثلة توضيحية ٢٣، مثال ٥
 الأسهم، ٢٣، ١٩-٢٩، ٢٣، ٢٦-٤٠
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ٢
 نوعين من الأسهم العادية
 إرشادات التطبيق ٢٣ الملحق ١٣-١٤
 أمثلة توضيحية، ٢٣ أمثلة توضيحية ١١
 الكفالات، ٢٣، ٤٥-٤٨
 التطبيقات الإرشادية، ٢٣ الملحق ٦-٩
 حصاب الأرباح المخفضة لكل سهم للسنة حتى
 تاريخه، ٢٣، إستنتاج ١٠-١٤

عرض البيانات المالية، ١، ١٢٨-١، الملحق
 الإطار انظر إطار إعداد وعرض البيانات المالية

عرض عادل، الإطار ٤٦.

عقد الإيجار التشغيلي

التصنيف، ١٧، ١٩-٧
 التعريف، ١٧، ٤
 إصباح المجرين، ١٧، ٥٦-٥٧
 إصباح المستأجرين، ١٧، ٣٥
 البيانات المالية للمجرين، ١٧، ٣٣-٣٥
 البيانات المالية للمستأجرين، ١٧، ٤٩-٥٧
 الحوافز، التفسير ١٥
 الإستثمارات العقارية، ٤٠، ٣، ٤٠، ٦، ٤٠،
 ٧٤، ٤٠، إستنتاج ٤-١٠، ٤٠، إستنتاج ١٣-١٤
 عمليات البيع وإعادة لتأجير، ١٧، ٦١-٦٢
 تنفيذ، ١٧، تطبيق

عقد الإيجار التمويلي

التصنيف، ١٧، ٧-١٩
 بدء فترة الإيجار، وبدء تنفيذ عقد الإيجار، ١٧،
 ٢٠-٢٢، ١٧، إستنتاج ١٦-١٧
 التعريف، ١٧، ٤
 إصصاحات المجرين، ١٧، ٤٧-٤٨
 إصصاحات المستأجرين، ١٧، ٣١-٣٢
 الأدوات المالية، ٢٢، ٢٢، تطبيق ٩
 البيانات المالية للمستأجرين، ١٧، ٢٠٣-٣٢

الإستثناءات للتطبيق، ٢٨، ١٣ (ج)، ٣١ (ج)،
 ٦، ٣١
 الإستثمارات ذات التضخم المرتفع، تقرير
 الإستثمار بالعملة لـ ٢٩، ٢٠
 منشآت التحكم المشترك، ٣١، ٣٨-٤١
 الظروف للإعفاء، ٢، ٣١، ٣١، إستنتاج ١٣
 التطبيق الماضي للمعيار الدولي لإعداد التقارير
 المالية ٣ لحساب إستثمارات حقوق الملكية، معيار
 التقرير ٣، ٨٣-٨٤، معيار التقرير ٣ إستنتاج
 ٢٠٠-٢٠٤

عائد على السهم، ٢٣، ١-٧٦، ٢٣، الملحق من
 أ-ب
 متوسط سعر السوق للأسهم العادية، ٢٣ الملحق
 ٥-٤

الأساس، ٢٣، ٩-٢٩
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ١٢
 سندات الإصدار، ٢٣، ٢٦-٢٨
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ٣
 إندماج الأعمال، ٢٣، ٢٢
 الأسهم غير المتوقعة المصرح بإصدارها، ٢٣،
 ٢٤، ٢٣، ٥٢-٥٧

أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ٧
 العقود التي يمكن سدادها بالأسهم العادية أو نقداً،
 ٢٣، ٥٨-٦١، ٢٣، إستنتاج ٧-٩
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ٨
 الأدوات المالية القابلة للتحويل، ٢٣، ٤٩-٥١
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ٦، أمثلة
 توضيحية ٨

أضغص، ٢٣، ٣٠-٣٦
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ١٢
 الإفصاح، ٢٣، ٧٠-٧٣
 العائد، ٢٣، ١٢-١٨، ٢٣، ٣٢-٣٥
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ١
 حقوق مستغني الأسهم، ٢٣، ٤٨
 أدوات المنشآت التابعة، والمنشآت المشتركة،
 والمنشآت الزميلة، ٢٣، ٤٠

تطبيقات إرشادية، ٢٣ الملحق ١١-١٢
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ١٠
 التقارير المالية للمرحلية، ٢٤-٢٤، ١١
 القياس، ٢٣، ٩-٦٣
 الدفع الجزئي للسهم، ٢٣ الملحق ١٥-١٦
 العرض، ٢٣، ٦٦-٦٩
 أمثلة توضيحية، ٢٣، أمثلة توضيحية ١٢
 عرض المنشأة الأم للعائد المنفصل لكل سهم،
 ٢٣، إستنتاج ٤-٦
 خيارات الشراء، ٢٣، ٦٢

التكلفة للمستأجر، ١١. ٢٠
 التعريف، ١١. ٣
 الإصاح، ١١. ٢٩-٤٥
 أمثلة توضيحية، ١١ الملحق أ
 المستثنى من المعيار ٢، ٢. ٢
 غرود السعر الثابت، ١١. ٢٣
 أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١١، ١١
 الملحق أ
 النفقات المحظرة، ١١. ١١-١٥
 تخسائر، ١١. ٢٢، ١١. ٣٦ ٣٧
 النسبة المئوية لإكمال طريقة الإصاح، ١١. ٢٥
 ١١. ٢٦، ١١. ٢٨
 الإصاح عن الإيراد والمصاريف، ١١. ٢٢-٣٥،
 ١٨، ٢١
 أمثلة توضيحية، ١١ الملحق أ
 التقسيم إلى قطاعات، ١١. ٧-٨، ١١. ١٠
 تغييرات، ١١. ١١-١٣
 العمل بمراحل، ١١. ٢٧

عقود الإيجار، ١٧. ١-٧، ١٧ الملحق
 التصنيف، ١٧. ٧-١٩، ١٧. إستانج ٤-١٤
 الترفيفات، ١٧. ٤-٦
 الإستهلاك، ١٧. ٢٧-٢٩، ١٧. ٥٣
 تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار،
 تفسير لجنة معايير التقارير ٤
 تبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
 للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار
 التقرير ١. إستانج ٦٣، معيار التقارير ١. تنفيذ
 ٢٠٤-٢٠٣
 تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصفقة
 القانونية لعقود لتأجير، التفسير-٢٧، التفسير-
 ٢٧ الملحق
 الأصول المالية، ٣٢. تطبيق ٩
 انخفاض القيمة، ١٧. ٣٠، ١٧. ٥٤
 عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز، التفسير-١٥
 الاستثمارات العقارية، ١١. ٤٠، ٣. ٤٠، ٢٦-٢٥،
 ٤٠. ٤٠-٤١، ٤٠. ٤٧، ٤٠. إستانج ٤٠-١٠،
 ٤٠. إستانج ١٣-١٤
 الأرض والمباني، ١٧. ١٤-١٩، ١٧. إستانج
 ١٤-٤
 عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج إلى
 إصاح، ٢٠. ٢٤ (د)
 عمليات البيع وإعادة تأجير، ١٧. ٥٨-٦٦
 تنفيذ، ١٧. تطبيق
 انظر أيضا الإيجار التوليقي؛ للمستأجرون،
 المؤجرون؛ الإيجار التشغيلي،

البيانات المالية للمؤجرين، ١٧. ٢٦-٤٨، ١٧.
 إستانج ١٨-٢١
 الاستثمارات العقارية، ١١. ٤٠، ٣. ٤٠، ٢٦-٢٥،
 ٤٠. ٤٠، ٢٧. ٧٤
 عمليات البيع وإعادة التأجير، ١٧. ٥٩-٦٠،
 ١٧. ٦٤

عقد بسعر ثابت، ١١. ٢٣
 التعريف، ١١. ٣

عقود آجلة، ٣٢. تطبيق ١٨
 أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ١١-٢
 العقد الآجل المدفوع مقدما، ٣٩. تطبيق القسم
 ب. ٩
 عقود الأسلوب المنتظم، ٣٩. تطبيق القسم
 ب. ٢٩

عقود إعادة التأمين انظر عقود التأمين

عقود الاستثمار
 عقود التأمين، معيار المحاسبة ٤. إستانج
 ١٨٥-١٨٧

عقود الأسلوب المنتظم
 التعريف، ٣٩. ٩
 للعقد الآجلة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٩
 لا يوجد سوق منشأة، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٨
 الاعتراف والغاء الاعتراف، ٣٩. ٢٨، ٣٩
 الملحق أ تطبيق ٥٣-٥٦
 تاريخ المتجارة مقابل تاريخ التسميد : المبالغ
 الواجب تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق القسم
 د. ١. ٢٠
 ما هي شروط التسميد المعتادة الواجبة للتطبيق؟
 ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣٠
 شراء أسهم من خلال شراء عقد خيار شراء،
 ٣٩. تطبيق القسم ب. ٣١

عقود الإنشاء، ١١. ١-٤٦، ١١ الملحق أ
 السياسات المحاسبية،
 الإصاح، ١١ الملحق أ
 التفسير في التقارير المحاسبية، ١١. ٣٨
 الدعاوى وإنشاء مختلفة، ١١. ١١-١٥
 الإضمام، ١١. ٧٠، ١١. ٩
 الأصول والإلتزامات المحتملة، ١١. ٤٥
 تكلفة العقد، ١١. ١٦-٢١
 عقود الإيراد، ١١. ١١-١٥
 التكلفة بالإضافة إلى العقد، ١١. ٢٤

المبالغ، التوقيت وعدم الثقة بالشفقات النقدية، معيار
التقرير ٤. ٢٨-٢٩، معيار التقرير ٤. إستنتاج
٢١٥-٢٢٣، معيار التقرير ٤. تطبيق ٤١-
٧٠.
الأصول، الإلتزامات، الدخل والمصروف، معيار
التقرير ٤. ٣٧(ب)، معيار التقرير ٤. تطبيق
١٩-٣٠.
التخيز في الإقتراضات، معيار التقرير ٤. ٣٧
(ي)، معيار التقرير ٤. تطبيق ٣٤-٣٦
التخيز في التأمين الإلتزامات، معيار التقرير ٤.
٣٧ (هـ) معيار التقرير ٤. تطبيق ٣٧-٤٠
تطوير الدعاوى، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج)،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٢٠-٢٢١، معيار
التقرير ٤. تطبيق ٥٩-٦١، معيار التقرير ٤
المثال ٥.
التركيز في خطر التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩
(ج) (٢)، معيار التقرير ٤. تطبيق ٥٥-٥٨
تاريخ النفاذ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
٤، معيار التقرير ٤. ٤٢-٤٤
تفسير الشرح عن المبالغ، معيار التقرير ٤.
٣٦-٣٧، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢١١-٢١٤،
معيار المحاسبة ٤ تنفيذ ١٧-٤٠
تنفيذ، معيار المحاسبة ٤. تطبيق ١١-٧١،
معيار التقرير ٤ المثال ٥
خطر التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ٢١٧، معيار التقرير ٤.
تطبيق ٥١
خطر سعر الفائدة، معيار التقرير ٤. ٣٩ (د)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ٦٢-٦٥
خطر سعر الفائدة بموجب لمشنقات الضمنية،
معيار التقرير ٤. ٣٩ (هـ)، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٢٢٣، معيار التقرير ٤. تطبيق ٦٦-
٧٠.
المادية، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٠٨-٢١٠،
معيار التقرير ٤. تطبيق ١٥-١٦
مشكلة تضاعف الخسائر، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٢٢٢
أهداف إدارة الخطر و السياسات لتخفيف خطر
التأمين، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ا)، معيار
التقرير ٤. تطبيق ٤٨
التحليل للحاصل، معيار التقرير ٤. ٣٩ (ج) (١)،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢١٨-٢١٩، معيار
التقرير ٤. تطبيق ٥٢-٥٤
الاقتراض المحدد، معيار التقرير ٤. ٣٧ (ج)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ٣١-٣٣
شروط وظروف عقود التأمين، معيار التقرير ٤.
٣٩ (ب)، معيار التقرير ٤. تطبيق ٤٩-٥٠

عقود التأمين، معيار التقرير ٤. ١-٤٥، معيار
التقرير ٤. الملاحق من أ-ج
الإمتلاك في العمل،
الضم، معيار التقرير ٤. ٣١-٣٣، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٤٧-١٥٣
تكلفة الاكتساب، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١١٦-١١٩
قابلة تطبيق المعيار ٣٢، ٣٢. (ج)، ٣٢. ٦
مخصص الكوارث والتكافؤ، معيار التقرير ٤
إستنتاج ٨٧-٩٣
التخيز في السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٤.
٢١-٣٠
سعر الفائدة السائد في السوق، معيار التقرير ٤.
٢٤، معيار التقرير ٤. ١٢ (ا)، معيار التقرير ٤.
١٧٤-١٧٧
الخصم، معيار التقرير ٤. ٢٥ (ا)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٢٦-١٢٧
هامش الإستثمار المستقبلي، معيار التقرير ٤.
٢٧-٢٩، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٤-١٢٤ (د)،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣٤-١٤٤
رسوم إدارة الإستثمارات، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٢٥ (ب)، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٢٨-١٣٠
التدبير، معيار التقرير ٤. ٢٦، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ١٢٤ (ج)، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٣٣
إعادة تحديد الأصول المالية، معيار التقرير ٤.
٤٥، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٤ (و)، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٤٥-١٤٦
الظل المحاسبي، معيار التقرير ٤. ٣٠، معيار
التقرير ٤. إستنتاج ١٢٤ (هـ)، معيار التقرير
٤. إستنتاج ١٨١-١٨٤، معيار التقرير ٤.
تطبيق ٦-١٠، معيار التقرير ٤. مثال رقم ٤
تمثيل السياسات المحاسبية للتوحيد، معيار التقرير
٤. ٢٥ (ج)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٣١-
١٣٢
التخيز في مستوى خطر التأمين، معيار التقرير
٤. الملحق ب-٢٩
لتعريف، معيار التقرير ٤ الملحق أ
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. ب-١١-٦٠
الإرشاد في، معيار التقرير ٤ الملحق ب
تنفيذ، معيار التقرير ٤. تطبيق ٢، معيار
التقرير ٤ المثال ١
الإصاح، معيار التقرير ٤. ٣٦-٣٩، معيار
التقرير ٤. ١٩٩-٢٢٦
السياسات المحاسبية، معيار التقرير ٤. ٢٧ (ا)،
معيار التقرير ٤. تطبيق ١٧-١٨

لخصم، معيار التقرير ٤. ٢٥ (أ)، معيار
التقرير لإستنتاج ١٤٥-١٦٥
الفارق بين خطر التأمين والأخطار الأخرى،
معيار المحاسبة ٤ الملحق ب-١٧
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤ الملحق
ب-٢١ ٢٤
إلغاء البنود الداخلية، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٩٧-١٩٧
المشتقات الضمنية، معيار التقرير ٤. ٧-٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٨٨-١٩٤
تنفيذ معيار التقرير ٤. تطبيق ٣-٤، معيار
التقرير ٤. المثال ٢
القيم المشبته
القياس، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٨-١٤٤
أمثلة، معيار التقرير ٤. أمثلة ١٨-٢١
إنهاء التأمين- الحقوق والالتزامات المطروقة،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٣٨-٣٩
القيمة العادلة لتأمين الالتزامات وتأمين الأصول،
معيار التقرير ٤. إستنتاج ٢٢٤-٢٢٦
الأصول المالية المعدلة للرجوع، معيار التقرير ٤
إستنتاج ١٦٦-١٨٠
الضمانات المالية، ٣٩،٢ (أ) ٣٩،٣ الملحق
أ تطبيق ٢٩،١. إستنتاج ٢١-٢٣
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥
الإستثناء من إعادة تقييم المطوفات المقارن،
معيار التقرير ١. ٣٦
إنخفاض قيمة الأصل المعدل تقييمه، معيار
التقرير ٤. ٢٠
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٠٧-١٠٨

ضرائب الدخل، معيار التقرير ٤. ن! ١١-٧١،
معيار التقرير ٤ مثال رقم ٥
عقد الإستثمار، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٨٥-١٨٧
رسوم إدارة الإستثمارات، معيار التقرير ٤. ٢٥
(ب)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٨-١٣٠
إصدارات تعود للمعيار ٣٩، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ١٦٦-١٩٧
إختبار للملاءة للإلتزامات، معيار التقرير ٤.
١٥-١٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٩٤-
١٠٤
الدفع عينا، معيار التقرير ٤ الملحق ب-٧
سياسة القروض، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٢٢
الإعتراف والقياس، معيار التقرير ٤. ١٣-٣٥

عقد الملحق
تطبيق المعيار ٣٢، ٢٢. تطبيق ٢٢-٢٤
تطبيق المعيار ٣٩، ٥-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق
١٠، ٣٩. إستنتاج ٢١-٢٤
عقد الشراء الإيجاري، ١٧. ٦
علامات تجارية
الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ٢٠
علاوة إصدار
حساب العائد على السهم، ٣٣-٢٦-٢٨
أمثلة توضيحية، ٣٣ المثال ٣
علاوة نهاية السنة

الأصول المالية المتوفرة للبيع: فصل مكونات
العملة الأساسية ٢.٣هـ

عمليات المقايضة (المبغلة)

التي تنطوي على خدمات إعلانية، لتفسير ٣١-

عمليات تحت السيطرة المشتركة، ٣١. ١٢-١٧
المثال، ٣١. ١٤
القوائم المالية، ٣١. ١٥-١٧

عمليات متوقفة

للتعريف، معيار التقرير ٥. ٥٩-٧٢
الإفصاح عن ضريبة المصاريف، ١٢. ٨١ (ج)
العرض، معيار التقرير ٥. ٣١-٣٦، معيار
التقرير ٥. ٧٢-٧٧، معيار التقرير ٥.
أمثلة تطبيقات إرشادية ٩، ١١
تم التخلي عنها، معيار التقرير ٥
لتطبيقات الإرشادية المثال رقم ٩
توقيت وتصنيف ك معيار المحاسبة ٥
إستنتاج ٥٩-٧٢

عمولات

الإعتراف بالإيراد، ١٨. ٨، ١٨ الملحق أ. ١٢-
١٣
١٨ الملحق أ. ١٤ (ج) (١)

عمولات الإعلان

الإعتراف بالإيراد ١٨ الملحق أ. ١٥

عمولة وكالة التأمين

الإعتراف بالإيراد، ١٨ الملحق أ. ١٣

فقد

كإيراد، الإطار ٤. ٧٤
قائمة للتدفق النقدي، ٧. ٣١-٣٤
الأبوت المالية، ٣٢. ٢، ٣٢. ٣٥-٤١، ٣٢.
تطبيق ٣٢، ٣٢. إستنتاج ٣٣
الإيراد، ١٨. ٥ (أ)، ١٨. ٢٩-٣٣، ١٨ الملحق أ
٢٠.

فحص تخفيض القيمة

وحدات توليد النقد مع أصول الشركة، ٣٦.
١٠٠-١٠٣
مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ٦٩-٧٩
وحدات توليد النقد مع الشهرة وحقوق الأقلية،
٣٦. ٨٠-٩٩
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١٣١-١٧٧

الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤
الملحق ب-٥

عملاء

مستخدمي البيانات المالية، الإطار ٩.

عملة أجنبية

استخدام القيمة المستخدمة في حساب التدفق النقدي
المستقبلي، ٣٦. ٥٤

عملة العرض

التعريف، ٢١. ٨
أساس الإستنتاج لمجلس معيار المحاسبة الدولي،
٢١. ١٠-١٤
الترجمة لـ، ٢١. ٣٨-٤٧، ٢١. إستنتاج ١٥-
٢٣

عملة وظيفية، ٢١. ٩-١٤

التخفيض في، ٢١. ٢٥-٣٧
التعريف، ٢١. ٨
الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢١. ١٤،
٢١. ٤٣، ٢٩. ٨
أساس الإستنتاج لمجلس معيار المحاسبة الدولي،
٢١. إستنتاج ٩-٤

عمليات أجنبية

الإستبعاد، ٢١. ٤٨-٤٩
العملة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. إستنتاج ٩-٤
صافي الإستثمار، ٢١. ٨، ٢١. ١٥
الإعتراف بفروقات الصرف، ٢١. ٢٧-٣٤
ترجمة النتائج لعملة العرض، ٢١. ٤٤-٤٧،
٢١. إستنتاج ١٥-٢٣

عمليات البيع وإعادة التلجير، ١٧. ٥٨-٦٦

تنفيذ، ١٧. تطبيق
الإستثمارات العقارية، ٤٠. ٦٧

عمليات العملة الأجنبية

العملة الوظيفية، ٢١. ٩-١٤، ٢١. إستنتاج ٩-٤
الإعتراف المبني، ٢١. ٢٠-٢٧
التقارير المالية المرحلية، ٣٤. الملحق ب-٢٩-
٣١
الإعتراف بالتبادلات المختلفة، ٢١. ٢٧-٣٤،
٢١. إستنتاج ٢٤-٢٥
التقرير في بداية تاريخ الميزانية العمومية، ٢١.
٢٦-٢٣
التقرير بالعملة الوظيفية، ٢١. ٢٠-٣٧

العرض، ١. ٧٨-٩٥

قائية المقارنة

البيانات المالية، الإطار ٣٩-٤٧
التطبيق للمرة الأولى- معيار التقارير، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٩-١٠

قدرة على الإيفاء بالدين، الإطار ١٦

قروض

الإعتراف بإيراد رسوم الخدمات المالية المحسنة
ل ١٨ الملحق أ. ١٤ (ب)، ١٨ الملحق أ. ١٤
(ج) (٢)-(٣)

قروض ونعم مدينة

ودفع البنوك في بنوك أخرى، ٣٩. تنفيذ القسم
ب. ٢٣
التعريف، ٣٩. ٩، ٣٩. ٦٤ (أ)، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٣٩، ٢٦. تطبيق القسم ب. ٢٢-٢٣
أدوات حقوق الملكية، ٣٩. تنفيذ القسم ب. ٢٢
لتقاس
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٢٥-٢٩
للتأمين العادل، ٣٩. تطبيق القسم ب. ٢٢

قروض ونعم مدينة ونعم دافنة، ٣٢. تطبيق ٤
(ج)

قطاع الأعمال

التعريف، ١٤. ٩، ١٤. ١١
معد التقارير، ١٤. ٣١-٣٣، ١٤ الملحق أ-ج

قطاعات جغرافية، الإطار ١.
التعريف، ١٤. ٩، ١٤. ١٥-١٢
إعداد التقارير، ١٤. ٣١-٣٣، ١٤ الملحق أ-ج

قطاعات صناعية، الإطار ٢١.

قطاعات، الإطار ٢١.

قوائم مالية

الأسس الإكولوجية، ١. ٢٥-٢٦
قابلية المقارنة، الإطار ٣٩-٤٢، معيار التقرير
١. ٣٦
المعلومات المقارنة، ١. ٣٦-٤١، ١. إستنتاج
٣٨-٤٠
الإكتمالية، الإطار ٣٨.

مثال توضيحي، ٣٦. مثال توضيحي ١٢-٦٨
توقيت فحص انخفاض القيمة، ٣٦. ٩٦-٩٩،
٣٦. إستنتاج ١٧١-١٧٧
للتردد وللتوقيت، ٣٦. ٩-١١، ٣٦. إستنتاج
١٧١-١٧٣
الأصول غير الملموسة مع عمر إنتاجي غير
محدد، ٣٦. ١٠ (أ)، ٣٨، ١٠٨، ٣٨. ١١٠
تردد وتوقيت الفحص ٣٦. إستنتاج ١٢٨-١٢٨
نتيجة للفحص، ٣٦. إستنتاج ١٧٤-١٧٥

فروع

الضرائب المفروضة على الإستثمارات في، ١٢.
٣٨-٤٥، ١٢. ٨ (هـ)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ (ج)

فاعلية التحوط

التقييم، ٣٩. ١٠٥-١١٣، ٣٩. إستنتاج ١٣٦-
١٣٦ ب
٣٩. تنفيذ القسم و. ٤. ٤
التقييم على أساس تراكمي ٣٩. تطبيق القسم
و. ٤. ٢
افتراض فاعلية التحوط كاملة ٣٩. تطبيق القسم
و. ٤. ٧
مخاطر ائتمان النظير، ٣٩. تطبيق القسم و. ٤.
٣
التعريف، ٣٩. ٩
اختيارات الفاعلية، ٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ٤
للتحوط على أساس ما بعد الضريبة، ٣٩. تطبيق
القسم و. ٤. ١
للتطبيقات الإرشادية، ٣٩. تطبيق القسم و. ٤.
١-٤. ٥، و. ٤. ٧
فاعلية التحوط : التقاس بنسبة لكل من ١٠٠٪،
٣٩. تطبيق القسم و. ٤. ٥

فنادق

أي من المستثمر أو المالك شغل الممتلكات، ٤٠.
١٢-١٣، ٤٠ ب ٣٧-٣٨

قائمة للدخل

البنوك، ٣٠. ٩-١٧
عرض العائد على السهم، ٣٣. ٦٦-٦٩
مثال توضيحي، ٣٣. معيار التقارير ١٢
الخصائص، الإطار ٤٨. الإطار ٧٢.
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ٢٦،
٢٩. ٣٠
ضرائب الدخل، ١٢. ٥٨-٦٠
المعلومات الواجب عرضها، ١. ٨١-٨٧
حقوق الأقلية، ١. ٨٢ (أ)، ١. إستنتاج ١٩

انظر أيضا الميزانية العمومية : الإطار لمعرض
وتقديم البيانات المالية : قائمة الدخل

قياس

عناصر البيانات المالية، الإطار . ٩٩-١٠١
الأدوات المالية، ٣٩. ٤٣-٧٠، الملحق أ
تطبيق ٦٤-٩٣
التعريف، ٣٩. ٩
إلغاء الاختلافات من المبادئ المحاسبية المقبولة
عصوما في الولايات المتحدة، ٣٩. إستنتاج ٢٢١
قياس القيمة العادلة، ٣٩. ٤٨-٤٩، الملحق أ
تطبيق ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠
الأرباح والخسائر، ٣٩. ٥٥-٥٧، إستنتاج
٢٢١، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٣. ٣-٤
إنخفاض القيمة وعدم القدرة على تحصيل الأصول
المالية، ٣٩. ٥٨-٧٠، الملحق أ تطبيق
٨٤-٩٣، ٣٩. إستنتاج ١٠٥-١٣٠، ٣٩. تنفيذ
القسم هـ. ٤. ١-١. ١٠
إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تنفيذ القسم، هـ. ٤-١. ١٠
إعادة التصنيف، ٣٩. ٥٠-٤٥
الموثوقية، الإطار ٣٨، ٦٨

قيمة حالية

أساس القياس، الإطار . ١٠٠-١٠١
قياس القيمة المستعملة، ٣٦ الملحق أ، ٣٦.
إستنتاج ٤٠-٨٠

قيمة عقلية

الأصول البيولوجية، ٤١. ٩-٣٣
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ١٣-٣٧
التعريف، ٣٩. ٩
الإصحاح حيث أدوات الملكية تقلس بالتكلفة لأن
القيمة العادلة لا تقلس بوثوق، ٣٢. ٩٠-٩١
الأدوات المالية، ٣٢. ٨٦-٩٣، ٣٢. إستنتاج
٣٥-٣٦، ٣٩. ٤٨-٤٩
لتطبيقات الإرشادية، ٣٩ الملحق أ تطبيقات
إرشادية ٦٩-٨٢، ٣٩. إستنتاج ٩٥-١٣٠
تعريف المعيار ٢. ٢. ٧-٦
تعريف المعيار ٣٢. ٣٢. ١١
إستثمار الأموال، ٣٩. ٣٩. إرشادات التنفيذ
إرشادات لتنفيذ القسم هـ. ٢. ١
الإستثمارات العقارية، ٤٠. ٣٣-٥٥، ٤٠. ب. ٤٠-٤٠
٦٥
الحيازات الكبيرة، ٣٩. إرشادات التنفيذ لقسم
هـ. ٢، ٣٩
التطبيق للمرة الأولى معيار التقارير، معيار
التقرير ١٣ (ب)، معيار التقرير ١. ١٤،

الموافقة مع معيار التقارير، الإطار . ٤٠. ١.
١٣-٢٢، ١. إستنتاج ٤-١١
العناصر الأساسية، الإطار . ٧. ١. ٨-١٠
تمائلية المعرض، ١. ٢٧-٢٨
إضطرابات على المعلومات المناسبة والموثوقة،
الإطار . ٤٣-٤٥
المحتوى، ١. ٢٤-١٢٦
الأرقام المقارنة، الإطار . ٤٢
تكاليف العرض، الإطار . ٣٨، الإطار . ٤٤
تاريخ تخويل الإصدار، ١٠. ١٧-١٨
التعريف، الإطار . ٦
الإصحاح في الملاحظات، ١. ٧٤-٧٧، ١.
١٣-١٢٦
الإصحاح عن السياسات المحاسبية، ١. ١٠٨-١١٥
العناصر، الإطار . ٤٧-٨١
العرض الملزم، الإطار . ٣٣-٣٤
الأهداف العامة، الإطار . ٦. ١. ٢-٣
أساس استمرارية المنشأة، ١. ٢٣-٢٤
المطابقة، ١. ٤٤-٤٨
أمانة توضيحية على الهيكل، ١. تطبيق ٤-١
المعلومات التي يجب عرضها، ١. ٤٦-٤٨
المادية والتجميع، ١. ٢٩-٣١
القياس، الإطار . ٣٤، الإطار . ٨٦-٨٨، الإطار .
١٠١-٩٩
الحادية، الإطار . ٣٦، الإطار . ٣٧
الملاحظات، ١. ٧٤-٧٧، ١. ١٠٣-١٢٦
الهدف، الإطار . ١٢-٢١
المقاصة، ١. ٣٢-٣٥
النشاطات التشغيلية، ١. إستنتاج ١٢-١٣
للمعرض، ١. ٢٩-١. ١ الملحق
التدبير، الإطار . ٣٧
الهدف، الإطار . ٦، الإطار . ١٢-١٤، ١. ٧
المميزات النوعية، الإطار . ٢٤-٤٦
الإعتراف بالعناصر، الإطار . ٨٢-٩٨
ملائمة، الإطار . ٢٦-٣٠
الوثوق، الإطار . ٣١-٣٨
فترة التقرير، ١. ٤٩-٥٠
الهدف الخاص، الإطار . ٦
قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية، ١. ٩٦-١٠١
الهيكل، ١. ٤٢-١٢٦
الجوهر فوق الشكل، الإطار . ٣٥، الإطار . ٥١
في الوقت المناسب، الإطار . ٤٣
الصحة والمراجعة العادلة، الإطار . ٦٤
قابلية الفهم، الإطار . ٢٥
المستخدمون، الإطار . ٦، الإطار . ٩-١١، الإطار
١٣، الإطار . ١٥

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ٣٢-٣٥
الإعتراف بخصائص في البيانات المالية، الإطار

الهيكل، النظام، ١٩-٣٣
المنشورات الفنية، النظام، ٣١-٣٣

مبادئ محاسبية مقبولة عموماً في الولايات المتحدة

محاسبة الأسهم الصادرة للموظفين
(مجلس ممارسات التدقيق ٢٥)، معيار للمحاسبة
٢. إستنتاج ٢٧٢-٢٧٥

محاسبة التعويضات على أساس الأسهم
بيان معايير المحاسبة الدولية (١٢٣)، معيار
المحاسبة ٢. إستنتاج ٢٧٦-٢٨٦
إلغاء التروقات المحددة في المعيار ٣٩، ٣٩.
إستنتاج ٢٢١

انظر أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولية

معالجة العملة، ٣٢. تطبيق ١٥

مبالغ قليلة للاستهلاك، ١٦. ٥٠-٥٦، ١٦
إستنتاج ٢٨-٢٩
التعريف، ١٦. ٦.

مبيعات

كايرل، الإطار. ٧٤

مجلس المعايير الاستشاري

الوظائف، النظام، ٣٨-٤٠، مقدمة معيار
التقارير ٣

مجلس معايير المحاسبة الدولية

محاسبة الأدوات المشتقة وتحوط النشاطات، (بيان
معايير المحاسبة الدولية ١٣٣)، ٣٩. إستنتاج
١٣٢-١٣٥، ٣٩. إستنتاج ٢٢١

محاسبة التعويضات للقائمة على أساس الأسهم،
(بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)

حساب تخفيض القيمة أو التصرف بالأصول
طويلة الأجل (بيان معايير المحاسبة الدولية ١٤٤)
مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي ٥، معيار
للتقرير ٥. إستنتاج ٨٥-١

مجلس معايير المحاسبة الدولية تنظر مجلس

معايير المحاسبة الدولية

خافية، مقدمة معايير التقارير ١٥-١

المدير التنفيذي، النظام، ٤١-٤٣

معايير للعضوية، النظام، الملحق ٨-١

الوظائف، النظام، ١٩-٣٣

الأعضاء، النظام، ١٩-٣٠

الأهداف، مقدمة معايير التقارير ٦

محاسبة الاندماج (التملك) الإطار ٢٢.

القوائم المالية الموحدة، ٢٧-١٦، ٢٧. ٣٠
الضرورية للوجلة، معيار التقرير ٣. ٦٥، معيار
التقارير ٣. إستنتاج ١٦٨-١٦٩، ١٢. ١٩، ١٢.
٢٦ (ج)، ١٢. ٦٦-٦٨
انظر أيضاً ضم الأعمال

محاسبة تحوط

البنوك، ٣٠. ١٣-١٤، ٣٠. ٢٤-٢٥، ٣٠. ٢٨
تحويلات الأساس، ٣٩. ٩٩-١٧، ٣٩. إستنتاج
١٥٥-١٦٤، ٣٩. إستنتاج ٢٢ (ي)-(ز)
تحوط التدفق النقدي، ٣٩. ٩٥-١٠١
توثيق توقيت العملية المتوقعة، ٣٩. تطبيق القسم
و. ٣. ١١

الالتزام المؤكد بشراء بضاعة بعملة أجنبية، ٣٩
تطبيق القسم و. ٥. ٦

التدفقات النقدية لأداة مالية ذات سعر فائدة ثابت،
٣٩. تطبيق القسم و. ٣. ١

العملية المتوقعة تحدث قبل الفترة المحددة ٣٩.
تطبيق و. ٥. ٤

تحوط التدفق النقدي: إعادة استثمار الأموال التي
يتم تحصيلها من الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ
الإستحقاق ٣٩. تطبيق و. ١١. ٢

تحوط التدفق النقدي: الإصدار المتوقع لدين ذو
فائدة ثابتة ٣٩. تطبيق و. ٢. ٢

إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق. القسم و. ١. ٥-٥. ٥

قياس فاعلية عملية التحوط لعملية متوقعة في أداة
الدين، ٣٩. تطبيق القسم و. ٥. ٥

الموجودة النقدية غير المشقة والمطلوبة النقدية
غير المشقة المستخدمة كأداة تحوط ٣٩. تطبيق.

القسم و. ١. ٥

أداة أداة التحوط، ٣٩. ت. القسم و. ٥. ٢-٣. ٥

إعادة استثمار التدفقات النقدية ذات سعر فائدة
ثابت، ٣٩. ت. القسم و. ٣. ٢

قائمة التدفق النقدي، ٣٩. ت. القسم ي. ٢

اعتبارات محاسبة التحوط عندما تعالج مخاطر
أسعار الفائدة بالصافي ٣٩. ت. القسم و. ٦. ٢

مركز الودائع غير الملموسة، ٣٩. تطبيق القسم
و. ٢. ٢

التصريفات العائدة لـ ٣٩. ٩
التخصص عند بدلية التحوط، ٣٩. تطبيق القسم
و. ٣. ٩

تحويلات القيمة المعادلة، ٣٩. ٨٩-٩٤

تقدير الانخفاض في القيمة، ٣٩. تطبيق هـ. ٤٤٤
 الموجودة المقيمة بالكتلة، ٣٩. تطبيق و. ٦٠
 اعتبارات تطبيق خطر سعر الفائدة، ٣٩. إستنتاج
 ١٧٣-٢٢٠
 الاعتبارات عند معاملة تحوط العمليات المتوقعة
 ك، ٣٩. إستنتاج ١٤٦-١٤٨
 المخزون، ٣٩. تطبيق القسم و. ٣٠
 المخاطر التي قد تؤثر على الدخل المعلن، ٣٩.
 تطبيق و. ١٣٧
 أداة الدين ذات سعر فائدة متغير، ٣٩. تطبيق
 القسم و. ٣٠
 الأدوات المالية، ٣٢. ٥٦-٥٩، ٣٩. ٨٥-١٠٢،
 ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٠٢-١٠٤
 تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
 للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٨-٣٠، معيار
 التقرير ١. إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار التقرير ١.
 تطبيق ٦٠-٦١
 العمليات المتوقعة، ٣٩. تطبيق القسم و. ٣٠
 التعريف، ٩. ٣٩
 تحوطات التدفق النقدي لعملة أجنبية ٣٩. تطبيق
 القسم و. ٣٠
 تحوطات العملة الأجنبية ٣٩. تطبيق القسم
 و. ٣٠
 عدم فاعلية التحوط لنظر عدم فاعلية التحوط
 المخاطر على مستوى كامل المشروع ٣٩.
 تطبيق القسم و. ٢٠
 بنود التحوط لنظر بنود التحوط
 لتحوط لصافي الإستثمار، ٣٩. ١٠٢
 التحوط لموارد الدخل المستقبلية بالعملة الأجنبية
 ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠
 التحوط باستخدام العقود الداخلية، ٣٩. إستنتاج
 ١٦٥-١٧٢، ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠-١٥.
 ١٦
 التعرف على العملية المتوقعة المتحوط لها، ٣٩.
 تطبيق القسم و. ٣٠
 إرشادات التنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم الإطار ٣-
 ١١
 مخاطر سعر الفائدة، ٣٩ الملحق أ تطبيق
 ١١٤-١٣٢
 اعتبارات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، ٣٩.
 إستنتاج ١٧٣-٢٢٠
 لتحوط داخلي، ٣٩. إرشادات التنفيذ هـ ١. ٤-
 ٧
 إدارة مخاطر سعر الفائدة في المنشآت المالية،
 ٣٩. تطبيق القسم و. ١٠

التحوط لصافي الأصول والإلتزامات، ٣٩. تطبيق
 القسم و. ٢١٠
 ليست ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢١،
 ٢٧. ١، ٥٠، ٢١
 الفائض أو العجز في عقد أسعار صرف
 مستقبلي، ٣٩. تطبيق القسم و. ٦٠
 الموجودة المالية القابلة للدفع المسبق ٣٩. تطبيق
 القسم و. ١٢٠
 تصنيف التحوطت بلئر رجعي، ٣٩. تطبيق
 القسم و. ٨٠
 محاسبة للتحوط: خطر عدم تحقق عملية ٣٩.
 تطبيق القسم و. ٨٠
 مؤشر الأسهم ٣٩. تطبيق القسم و. ٢٠
 استخدام اعتبارات الأدوات المالية، ٣٩. إستنتاج
 ١٤٤-١٤٥
 محاسبة تاريخ المتغيرة، ٣٩. تطبيق القسم ب.
 ٣٢
 المبالغ الواجب تسجيلها مقابل الشراء، ٣٩. تطبيق
 القسم د. ١٠
 المبالغ الواجب تسجيلها مقابل البيع، ٣٩. تطبيق
 القسم د. ٢٠
 محاسبة عملة ١٩. ٤٣
 أساس الإستنتاج ١٩ إستنتاج ٥-٦
 التعريف، ١٩. ٧، ٢٦. ٨
 الإفصاح، ١٩. ٤٦-٤٧، ٢٦. ٣٤-٣٦
 المستثنى من منافع الخطط المحدد، ١٩. ٢٤-٢٨
 الإعراف والتقييم، ١٩. ٤٤-٤٥
 محتوى التقرير، ٢٦. ١٣-١٦
 تقييم خطط الأصول، ٢٦. ٣٢-٣٣
 المحافظة على رأس المال
 مفاهيم الب الإطار ١٠٤-١١٠، الإطار ١٠٨.
 مالي، الإطار ١٠٤، الإطار ١٠٦-١٠٧
 مادي، الإطار ١٠٤، الإطار ١٠٦، الإطار ١٠٩.
 ١٠٩
 محصول زراعي
 تعريفات، ٤١. ٥-٦
 الإعراف، ٤١. ٤٠-٥٧، ٤١. الملحق أ
 أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٤٧-٨١
 تفكيك الربح أو الخسارة، ٤١. إستنتاج ٨٧-٧٩
 لمثلة، ٤١. ٤
 الربح والخسارة، ٤١. ٢٦-٢٩
 عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق
 به،

الأرض الملوثة، ٣٧ الملحق ج. ١٢-٢٦
 التغييرات في الالتزامات الحالية للإزالة والإستعادة
 والإعتراف والقياس، ٣٩. ٤٨-٥٠، ٣٧ الملحق
 ٧.د
 محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقرير ١.
 ١-١٠، تفسير لجنة معايير التقرير ١. مثال ١-
 ١٨، تفسير لجنة معايير التقرير ١. إستنتاج ١-٣٣
 التعريف، ٣٧. ١٠
 الإفصاح، ٣٧. ٨٤-٩٢، ٣٧ الملحق أ، د
 إستثناءات الإفصاح، ٣٧. ٩٢، ٣٧ الملحق ٣.د
 المستثنى من الإلتزامات الأخرى، ٣٧. ١١
 الإنبعاث، تفسير لجنة معايير التقرير ٣. ٨، تفسير
 لجنة معايير التقرير ٣. إستنتاج ٢٢-٢٥
 الأحداث المستقبلية، ٣٧. ٤٨-٥٠
 الخسائر التشغيلية المستقبلية، ٣٧. ٦٤-٦٥
 الإستبعاد المتوقع للأصول، ٣٧. ٥١-٥٢
 للكفالات، ٣٧ الملحق ج. ٩
 الأحداث القضائية، ٣٧ الملحق ج. ١٠
 المتطلب القانوني لتكوين الترات خزان، ٣٧
 الملحق ج. ٦
 الإلتزامات ك الإطر . ٦٤
 للقياس، ٣٧. ٣٦-٥٢
 الأحداث المازمة، ٣٧. ١٧-٢٢
 الحقل النفطي في عرض البحر، ٣٧ الملحق ج. ٣
 العقد المرقق، ٣٧. ٦٦-٦٩، ٣٧ الملحق ج. ٨
 الأحداث السابقة، ٣٧. ١٧-٢٢
 التحقق المصادر المحتمل للموارد المجردة للمنافع
 الاقتصادية، ٣٧. ٢٣-٢٤
 الإلتزامات الحالية، ٣٧. ١٥-١٦
 القيمة الحالية، ٣٧. ٤٥-٤٧
 التقدير الموثوق به للالتزام، ٣٧. ٢٥-٢٦
 الإعتراف، ٣٧. ١٤-٢٦، ٣٧ الملحق من أ-ج
 الإعتراف بالتقرير المالي المرحلي، ٣٤ الملحق
 ب. ٣-٤، ٣٤ الملحق ج. ٢
 سياسة إعادة التحويل، ٣٧ الملحق ج. ٤
 التوضيحات، ٣٧. ٥٣-٥٨، ٣٧. ٨٥ (ج)، ٣٧
 الملحق أ
 العلاقة مع الإلتزامات المحتملة، ٣٧. ١٢-١٣
 الترميم والصيانة، ٣٧ الملحق ج. ١١- ١١
 إعادة الهيكلة، ٣٧. ٧٠-٨٣
 إعادة الترتيب الموظفين، ٣٧ الملحق ج. ٧
 تحديث الإفصاحات حول الظروف في تاريخ
 الميزانية العمومية، ١٠. ١٩-٢٠
 لستعمال ل. ٣٧. ٦١-٦٢
 الضمانات، ٣٧ الملحق ج. ١.د
 مراجعة عقلية وحقيقية، الإطر . ٤٦

٤١. ٣٠-٣٣، ٤١. ٤٥-٥٦
 المخزون، ٢. ٤-٤، ٢. ٢٠
 الإعتراف والقياس، ٤١. ١٠-٣٣
 أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٤١-٤٦
 عقود البيع، ٤١. إستنتاج ٤٧-٥٤
مخاطر الإئتمان
 التركيز، ٣٧. ٨٣-٤٨
 الإفصاح، ٣٢. ٧٦-٨٥، ٣٢. إستنتاج ٢٤
 الأدوات المالية، ٣٢. ٥٢ (ب)، ٣٢. ٧٦-٨٥،
 ٣٢. إستنتاج ٣٤
 ضمانات، ٣٢. ٨٢
مخاطر السوق
 الأدوات المالية، ٣٢. ٥٢ (أ)
مخاطر السيولة
 الأدوات المالية، ٣٢. ٥٢ (ج)
مخاطر العملة
 الأدوات المالية، ٣٢. ٥٢ (أ) (١)
مخزون
 المنتج الزراعي، ٢. ٢-٤، ٢. ٢٠
 الأصل البيولوجي، ٢. ٢-٤، ٢. ٢٠
 عقود إنشاء العمل ضمن مراحل للمستثنى من
 المعيار ٢. ٢
 التكلفة، ١٠. ٢
 معادلة التكلفة، ٢. ٢٣-٢٧، ٢. إستنتاج ٩-٢٣
 تكلفة للتحويل، ٢. ١٢-١٣
 تكلفة الشراء، ٢. ١١
 الإفصاح، ٢. ٣٦-٣٩
 تحوط القيمة المائلة، ٣٩. تنفيذ القسم و. ٣. ٦
 الأدوات المالية المستثناء من معيار لمحاسبة
 الدولي ٢. ٢
 عمليات العملة الأجنبية، ٢١. ٢٥
 تعريف المعيار ٢، ٦-٧
 التقارير المالية المرحلية، ٢٤ الملحق ب. ٢٥-٢٦،
 ٣٤ الملحق ج. ١
 للقياس، ٩. ٣٣
 صافي القيمة الممكن تحقيقه، ٢. ٦-٧، ٢. ٢٨-
 ٣٣
 الإعتراف كمصرفوف، ٢. ٣٤-٣٥
مخصصات
 للتغير في، ٣٧. ٥٩-٦٠
 إغلاق قسم، ٣٧ الملحق ج. ١٥-ب

مراجعة مالية	مستخدمو البيانات المالية، الإطار . ٩
للمحتوى، ٩.١	
مزاو الخدمت	مستأجرون
تكلفة المخزون، ١٩.٢	الإيجار التمويلي، ١٧. ٢٠-٣٢
	الإيجار التشغيلي، ١٧. ٢٢-٣٥
	عمليات البيع وإعادة التأجير، ١٧. ٦٦
مساعدات حكومية	مستثمر
مساعدة بدون قيمة، ٢٠. ٣٤-٣٦	مستخدمي البيانات المالية، الإطار . ٩-١٠
للتعريف، ٢٠. ٣	
الإفصاح، ٢٠. ٣٩	مستخفي البيانات المالية
حقوق الاتبعث، تفسير لجنة معايير التقرير ٣. ٧،	البيانات المالية للبنك، ٣٠. ٦-٧
لجنة معايير التقرير ٢. إستنتاج ٢٦-٣٧	أساس الإستنتاج للمعيار الدولي لإعداد التقارير
البنية للتحية، ٢٠. ٣٨	المالية، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٧-٨
للقروض بدون فائدة، ٢٠. ٣٧	فئات الب الإطار . ٩
	الإدارة كمستخدم ومد، الإطار . ١١
مساعدات ومنح حكومية، ٢٠. ١-٤١	مستقبل، ٢٢. تطبيق ١٥
النشاطات الزراعية، الإفصاح المعاد الي، ٤١. ٥٧	
للمساعدة بدون قيمة، ٢٠. ٣٤-٣٦	مصدقات العرض
الأصول البيولوجية، ٤١. ٣٨-٣٤	أسلوب العمل، مقدمة المعيار الدولي لإعداد
أساس الإستنتاج، ٤١. إستنتاج ٦٣-٧٣	التقارير المالية ٢٢
تكاليف الإقراض، ٢٣. ٢١	
استخدام رأس المال لفهم المحاسبة، ٢٠. ١٣-١٤	مشروع الإستثمار المشترك، ٣١. ١-٥٩، ٣١
للتعويض للربح أو الخصارة الحاصلة أصلا، ٢٠. ٢٢-٢٢	الملحق
مشروط، ٢٠. ١٩	قابلية تطبيق المعيار ٣٢ الحصص في، ٣٢. ٣٢
احتمالات الحدوث، ٢٠. ١١، ٢٠. ٣٩ (ج)	٤(أ)
الضرائب المفروضة على الأصول، ١٢. ٤، ١٢. ٣٣	للمنشآت الزميلة، المكتسب من، ٣١. ٩
للتعريفات، ٢٠. ٣	قائمة التدفق النقدي، ٧. ٣٨
أصل قابل للإستهلاك، ٢٠. ١٧	الإلتزامات الطارئة الموضح عنها من قبل المنشأة،
الإفصاح، ٢٠. ٣٩	٣١. ٥٤
للقروض القابل للإلغاء، ٢٠. ٣، ٢٠. ١٠	للتسويات التعاقبية، ٣١. ٩-١٢
الدخل المقارب للمحاسبة، ٢٠. ١٣، ٢٠. ١٥-١٧	الضرائب المؤجلة على الحصص في، ١٢. ٣٨-
الأصول غير الملموسة بطريقة، ٣٨. ٤٤	٤٥، ١٢. ٨١ (و)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ ج
لا يوجد علاقة محددة للنشاطات التشغيلية،	الإفصاح من قبل المنشأة، ٣١. ٥٤-٥٧
١٠-التفسير	للعائد على السهم، ٣٣. ٤٠
الأصول غير قابلة للإستهلاك، ٢٠. ١٨	تنفيذ، ٣٣ للملحق ١١-١٢
غير مادي، ٢٠. ٧، ٢٠. ٢٣، ٢٠. ٢٤	للمستثنى من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير
عرض الأصول المتعلقة بالمنح، ٢٠. ٢٤-٢٨	المالية ٣. ٣ (أ)، معيار التقرير ٣ إستنتاج ١٧-
عرض للدخل المتعلق بالمنح، ٢٠. ٢٩-٣١	٢٣
الإفصاح، ٢٠. ٢٢-٢٢	تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
إعادة للنف، ٢٠. ٣٢-٣٣	للمرة الأولى، معيار التقرير ١ ٢٤-٢٥، معيار
	التقرير ١. إستنتاج ٥٩-٦٣
	شكل الب ٣١. ٧
	للمشروع المشترك، ٣١. ٨

التطبيقات الإرشادية، معيار التقرير ٤. تطبيقات
إرشادية ٣-٤، معيار التقرير ٤ المثال رقم ٢
عقد البيع والشراء بدلات الصلة الأجنبية، ٣٩.
تطبيق القسم ج. ٧
التحديد الموثوق للقيمة العادلة، ٣٩. تطبيق
القسم ج. ١١
تقسيم الخيارات المثبتة، ٣٩. أمثلة توضيحية
القسم ج. ٢٠
تقسيم أدوات الدين المضيفة، ٣٩. تطبيق القسم
ج. ١
الأدوات الصناعية، ٣٩. تطبيق القسم ج. ٦

مصاريف، الإطار . ٦٩-٧٣
عناصر في البيانات المالية، الإطار . ٧٠، الإطار
٧٨-٨٠ .
تعريف الإطار، الإطار . ٧٠
الإعتراف، الإطار . ٩٤-٩٨

مصاريف القطاع
التعريف، ١٤. ١٦-١٨
معادن ومنتجاتها
التعريف، معيار التقرير ٦ الملحق أ، معيار
التقرير ٦. إستنتاج ١٦
لتنظر أيضاً تقييم وتوضيح الأصل

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معيار
التقارير)
التطبيق، مقدمة للمعيار التقارير ٢٠-٢٢
مطلوعة لقوائم، مقدمة للمعيار التقارير ١٦،
١. ١٤، ١٩. ٣٤
مطلوعة مع، ١. ١٣-٢٢، ١. إستنتاج ٤-١١
للتعريف، ١. ١١، ٨. ٥
إنقذ من، ١. ١٧-٢٠، ١. إستنتاج ٤-١١
الإعتراف بمظاهر التضليل في المطلوعة، ١.
٢١-٢٢
أسلوب العمل، مقدمة للمعيار التقارير ١٨-
١٩
تصير الإنقذال من المبادئ المحاسبية المقبولة
عوماً في الولايات المتحدة السابقة إلى المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقارير
١. ٣٨-٤٦، معيار التقارير ١. إستنتاج ٩١-
٩٦، معيار التقارير ١. تطبيق ٦٣-٦٥
التطبيق للمرة الأولى، معيار التقارير ١. ١-١
٤٧، معيار التقارير ١ الملحق أ-ج
السياسات المحاسبية، معيار التقارير ١. ٧-١٢

رسوم الإدارة المحتسبة كمصروف، ٣٩. ٥٢-
٥٣
المساهمات النقدية لنهاية السنة، ٣٩. إستنتاج ١٥
المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع
مشترك، للتفسير- ١٣
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٨ (هـ)
التقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة في
البيانات المالية للمستثمر، ٣٩. ٥١-٥٧
القيود المتزمنة طويلة الأجل التي تضيق القدرة
على نقل الأموال للمستثمر، ٣٩. إستنتاج ١٤
للتحكم المشترك المؤقت، ٣٩. إستنتاج ١٣
العمليات ما بين المنشأة و المنشأة المشتركة، ٣٩.
٤٨-٥٠، للتفسير- ١٣
أنظر أيضاً الأصول تحت السيطرة المشتركة؛
المنشآت تحت السيطرة المشتركة؛ العمليات تحت
السيطرة المشتركة

مشكلات الصلة الأجنبية
يتوقف على حجم المبيعات، ٣٩. تطبيق القسم
ب. ٨
مثنية، ٣٩. ١٠، ٣٩ الملحق أ تطبيق ٣٣
(ج)- (د)، ٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
عملة لتجارة الدولية، ٣٩. تطبيق القسم ج. ٩
مخصصات العملة الأجنبية غير ذات العلاقة،
٣٩. تطبيق القسم ج. ٨
الأرباح والخسائر، ٣٩. الملحق أ تطبيق ٨٣

مشكلات ضمنية، ٣٩. ٢ (هـ)، ٣٩. ١٠-١٣،
٣٩ الملحق أ تطبيق ٢٧-٣٣
محاسبة السندات القابلة للتحويل، ٣٩. تطبيقات
إرشادية . القسم ج. ٣
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
الدين أو حقوق الملكية للحد المضيف، ٣٩ تطبيق
القسم ج. ٥
مشكلات العملة الأجنبية، ٣٩. ١٠، ٣٩ الملحق أ
تطبيق ٣٣ (ج)- ٣٩. إستنتاج ٣٧-٤٠
عملة لتجارة الدولية، ٣٩ تطبيق القسم ج. ٩
مخصصات العملة الأجنبية غير ذات العلاقة،
٣٩. تطبيق القسم ج. ٨
المالك يسمح، ولكن لا يتطلب، التأكيد بتغطية
قطعة لجميع استثماراتها المصرح عنها، ٣٩.
تطبيق القسم ج. ١٠
التطبيقات الإرشادية، ٣٩. تطبيق القسم ج. ١-
١١
عقد التأمين، معيار التقرير ٤. ٧-٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج
١٨٨-١٩٤

الأصول المالية المتوفرة للبيع، معيار التقارير
١. ٢٥، معيار التقارير ١. إستنتاج ٨١-٨٣
ضم الأصول، معيار التقارير ١. ١٤-١٥،
معيار التقارير ١ الملحق ب، معيار التقارير
١ إستنتاج ٣١-٤٠، معيار التقارير ١. تطبيق
٢٢
قابلية المقارنة، معيار التقارير ١ إستنتاج ٩-
١٠
المعلومات المقارنة، معيار التقارير ١. ٣٤،
معيار التقارير ١. ٣٦-٣٧، معيار التقارير
١. إستنتاج ٨٥-٨٩
مكونات التوائم المالية، معيار التقارير ١. ٢٣،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨ معيار
التقارير ١. تطبيق ٣٥-٣٦
النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية التي يجب تطبيقها، معيار التقارير ١.
إستنتاج ١١-١٥
إلغاء الاعتراف بالأصول المالية والإلتزامات
مالية، معيار التقارير ١. ٢٧-٢٧
منافع الموظفين، معيار التقارير ١. ٢٠، معيار
التقارير ١. إستنتاج ٤٨-٥٢، معيار التقارير
١. تطبيق ١٨-٢١
التقييم، معيار التقارير ١. ٣١-٣٤، معيار
التقارير ١. إستنتاج ٨٤
الإحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، معيار
التقارير ١. ٣٢-٣٢، معيار التقارير ١. تطبيق
٤-٢
الإستثناءات من التطبيق السابق للمعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية، معيار التقارير ١. ٢٦-
٣٤، معيار التقارير ١. إستنتاج ٧٤-٨٤
الإعفاءات من المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية الأخرى، معيار التقارير ١. ١٣-٢٥،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٣٠-٢٣ ب
رفض الإعفاءات، معيار التقارير ١. إستنتاج
٦٤-٧٢
تفسير الإنتقال، معيار التقارير ١. ٣٨-٤٦، معيار
التقارير ١. إستنتاج ٩١-٩٦، معيار المحاسبة
١. تطبيق ٦٣-٦٥
لقيمة العادلة، معيار التقارير ١. ١٤-١٩، معيار
التقارير ١. ٤٤، معيار التقارير ١. إستنتاج ٤١-
٤٧
الأدوات المالية وعمليات التكلفة، معيار
التقارير ١. إستنتاج ٧٢-٧٣
سعر الصرف الأجنبي، التغير في، معيار
التقارير ١. ٢١-٢٢، معيار التقارير الملحق،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٥٣-٥٥، معيار
التقارير ١. تطبيق ٢١

التحوط المحاسبي، معيار التقارير ١. ٢٨-
٣٠، معيار التقارير ١. إستنتاج ٧٥-٨٠،
معيار التقارير ١. تطبيق ٦٠-٦٠ ب
ملخص تاريخي، معيار التقارير ١. إستنتاج
٩٠
التضخم الإقتصادي، معيار التقارير ١. إستنتاج
٦٧
إنخفاض قيمة الأصول، معيار التقارير ١. ٣٩
(ج)، معيار التقارير ١. إستنتاج ٩٤، معيار
التقارير ١. تطبيق ٣٩-٤٢
الأصول الغير الملموسة، معيار التقارير ١.
١٨ (ب)، معيار التقارير ١. إستنتاج ٦٨-٧١،
معيار التقارير ١. تطبيق ٤٤-٥١
التقارير المالية المرحلية، معيار التقارير ١.
١-٤٧، معيار التقارير ١ الملحق من أ-ج،
معيار التقارير ١. إستنتاج ٩٦، معيار
التقارير ١. تطبيق ٣٧-٣٨
الاستثمارات العقارية، معيار التقارير ١. ١٨
(أ)، معيار التقارير ١. تطبيق ٦١-٦٢
الميزانية العمومية الافتتاحية، معيار التقارير
١. ٣٥-٤٦، معيار التقارير ١. إستنتاج ٨٥-
٩٦
الاعتراف والقياس، معيار التقارير ١. ٦-٣٤،
معيار التقارير ١. إستنتاج ١٦-٨٤، معيار
التقارير ١. تطبيق ٥٣-٥٣، معيار التقارير
١. تطبيق ٥٦-٥٩
المنشآت الثابتة، المنشآت الزميلة، والمنشآت
المشتركة، معيار التقارير ١. ٢٤-٢٥، معيار
التقارير ١. إستنتاج ٥٩-٦٣
المعلومات المفيدة للمستخدمين، معيار التقارير
١. إستنتاج ٨-٧
التصورات، مقدمة لـ معيار التقارير ١، ١٥، ١٩
التصورات المتساوية للمعايير في الوضع، ٨.
إستنتاج ١٥
لغة النص، مقدمة معايير التقارير ٢٣
النطاق والسلطة، مقدمة لـ معيار التقارير
٢٠-٢٢
التوقيت، مقدمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية ٢٠-٢٢
نظر أيضاً الأصول الفردية بموجب معايير
التقارير الدولية؛ والمعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية
معايير المحاسبة الدولية
المعالجة البديلة المسموح بها، مقدمة لـ معيار
التقارير ١٢-١٣
مقاييس المساحة، مقدمة معيار التقرير ١٢-١٣

المقارنة مع، الإطار . ٤٠، ١. إستنتاج ٤-١١،
١٩. ٣٤
التوافق مع، الإطار . ٤٠، ١. ١٣-٢٢، ١.
إستنتاج ٤-١١، ٣٤. ١٩
التعارض مع الإطار، الإطار ٣.
التطبيق للمرة الأولى، انظر المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية، (معايير التقارير)
انظر أيضا المعايير الفردية بموجب معايير
المحاسبة الدولية؛ والمعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية

معلومات

القوائم المالية كمصدر، الإطار ٩-١١

معلومات القطاع

البنوك، ٣٠. ٤٠-٤٢

معلومات المقارنة

عرض البيانات المالية، ١. ٣٦-٤١، ١. إستنتاج
٤٠-٣٨
التطبيق للمرة الأولى- معيار التقرير، معيار
التقرير ١. ٣٤، معيار التقرير ١. ٣٦-٣٧،
معيار التقرير ١. إستنتاج ٨٥-٨٥ أ
إعادة العرض المتعلقة بالماضي، ٨. ٤٢
إدماج الأصول، معيار التقرير ٦٣-٦٤، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٦٤-١٦٩، معيار التقرير ٣
لملة توضيحية ٨-٩

معيار التقرير ١ التنبئ لأول مرة للمعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة،
الإطار ١. ٤٧-٤٨، معيار المحاسبة ١ الملاحق
من أ-ج
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ١. ٩٦-١
تعريف البنود، معيار التقرير ١ الملاحق أ
تاريخ النفاذ، معيار التقرير ١ ٤٧
الإرشادات حول التنفيذ، معيار التقرير ١ تطبيق
٦٥-١
النطاق، معيار التقرير ١ ٥-٢

معيار التقارير ٢- للفق على أساس الأسهم،
معيار المحاسبة ٢ ٦٠-٦١، معيار التقرير ٢
الملاحق أ-ج
إرشادات التنفيذ، معيار التقرير ٢. الملاحق ب
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٢. إستنتاج ١-
٣٣٣
تعريف البنود، معيار التقرير ٢ الملاحق أ

تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٢. ٦٠
لملة توضيحية، معيار التقرير ٢. تطبيق ٩-
٢٣
إرشادات التنفيذ، معيار التقرير ٢. تطبيق ١-
٢٣
متضمنا التطبيق للمرة الأولى لمتبني المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير ١.
٢٥ب-٢٥ج
النطاق، معيار التقرير ٢-٦، معيار التقرير ٢.
إستنتاج ٧-٢٨
أحكام إنتقالية، معيار التقرير ١. إستنتاج ٣٦ب،
معيار التقرير ٢. ٣٥-٥٩، معيار التقرير ٢.
تطبيق ٨

معيار التقرير ٢- قلماع الأصول، معيار
التقرير ٣. ١-٨٧، معيار التقرير ٣ الملاحق
من أ-ج
تعريف البنود، معيار التقرير ٣ الملاحق أ
الرأي المعارض، معيار التقرير رأي معارض
١٦-١

تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٣ ٧٨-٨٥، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٧٩-٢٠٤
التنبئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ١٤-١٥، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٣١-٤٠
إرشادات التنفيذ، معيار التقرير ١، تنفيذ ٢٢
لملة توضيحية، لملة توضيحية ٣ الأملات
التوضيحية من أ-هـ، ٩-١
حدود التطبيق السابق، معيار التقرير ٣. ٨٥،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٨١-١٨٤
النطاق، معيار التقرير ٣. ٢-١٣، معيار
التقرير ٣. إستنتاج ١٦-٣٦
إستثناءات النطاق، معيار التقرير ٣. ٢-٣،
معيار التقرير ٣. إستنتاج ١٦-٣٥
أحكام إنتقالية، معيار التقرير ٣. ٧٨-٨٥، معيار
التقرير ٣ إستنتاج ١٧٩-٢٠٤

معيار التقارير ٤- عقود للتأمين، معيار التقرير
٤. ١-٤٥، معيار المحاسبة ٤ الملاحق من أ-ج
خلفية عن تطوير المعايير، معيار التقرير ٤.
إستنتاج ٢-٩
أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١-
٢٢٧
تعريف البنود، معيار التقرير ٤ الملاحق أ
الرأي المعارض، معيار التقرير ٤ رأي معارض
١-٢٠

- تاريخ النفاذ والأحكام الانتقالية، معيار التقرير ٤. ٤٥-٤٠
- الإفصاح، معيار التقرير ٤. ٤٤-٤٢
- إعادة تعيين الأصول المالية، معيار التقرير ٤
- ٤٥، معيار التقرير ٤ إستنتاج ١٢ (و)، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٤٥-١٤٦
- تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥٥
- الإستثناء من متطلبات إعادة تقييم المعلومات المقارنة، معيار التقرير ١٣٦
- تنفيذ، معيار التقرير ٤. تطبيق ١-٧١
- النطاق، معيار التقرير ٤. ٢-١٢
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ١٠-٧٦
- استثناءات النطاق، معيار التقرير ٤. ٣-٤
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٤. إستنتاج ٦١-٧٦
- الإعفاءات المؤقتة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، معيار التقرير ٤. ١٣-١٤
- أساس الاستنتاج، م.ج. ٤ إستنتاج ٧٧-١٢٢
- معيار التقارير ٥- الأصول المالية غير النقدية المعدة للبيع والعمليات المتوقعة، معيار التقرير ٥. ١-٤٥، معيار التقرير ٥. الملاحق من أ-ج طلبات التزويد، معيار التقرير ٥. الملحق ب أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٥. إستنتاج ١-٨٥
- مقارنة مع بيان معايير المحاسبة الدولي ١٤٤، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٨٥-١
- تعريف البنود، معيار التقرير ٥. الملحق أ
- لرأي المعارض، معيار التقرير ٥. رأي معارض ١٣-١
- تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٥. ٤٤
- تنفيذ، معيار التقرير ٥
- تنفيذ مثال ١-١٣
- النطاق، معيار التقرير ٥. ٢-٥٠، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٨-٢٧
- المصطلحات، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٨٠-٨٣
- الأحكام الانتقالية، معيار التقرير ٥. ٤٣، معيار التقرير ٥. إستنتاج ٧٨-٧٩
- معيار التقرير ٦- استكشاف وتقييم الموارد المعنوية، معيار التقرير ٦، ١-٢٧ معيار التقرير ٦ الملحق ب
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٦٦-١
- الإفصاح، معيار التقرير ٢٣-٢٥
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٥٠-٥٧
- لرأي المعارض، معيار التقرير ٦. رأي ١-٤
- تاريخ النفاذ، معيار التقرير ٢٦
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. المقذمة ١-٤
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٨-٨
- ملخص تغيرات مصودة العرض ٦، معيار التقرير ٦. إستنتاج ٦٦
- الإستثناء المؤقت من معيار المحاسبة الدولي ٨، لفقرات من ١١-١٢، معيار التقرير ٦. ٦-٧
- أساس الإستنتاج ١٧-٢٣
- لأحكام إنتقالي، معيار التقرير ٦. ٢٧
- أساس الإستنتاج، معيار التقرير ٦. ٥٩-٦٥
- معيار المحاسبة الدولي ٢- المخزون ١-٢، ٤٢-٤٢، الملحق
- أساس الاستنتاج، ٢. إستنتاج ١-٢٣
- تعريف البنود، ٧. ٦-٨
- تاريخ النفاذ، ٧. ٤٠
- النطاق، ٢. ٥٠-٢، ٤. إستنتاج ٨-٨
- معيار المحاسبة الدولي ٧- بيلت التنفق النقدي، ٧. ١-٥٣، ٧. الملاحق من أ-ب
- تعريف البنود، ٧. ٦
- تاريخ النفاذ، ٧. ٥٣
- النطاق، ٧. ٣-١
- معيار المحاسبة الدولي ٨- المبيعات المحاسبية، لتقرير في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، ٨. ١-٥٦، ٨. الملحق
- أساس الاستنتاج، ٨. إستنتاج ١-٣٣
- تعريف البنود، ٨. ٥
- تاريخ النفاذ، ٨. ٥٤
- مفهوم الأخطاء الأساسية للمطابق، ٨. إستنتاج ٤-١١
- إرشادات التنفيذ، ٨. تطبيق ١. ١-٣. ٤
- إزالة المعالجة البديلة للسوح بها، ٨. إستنتاج ٤-١١
- النطاق، ٨. ٣-٤
- معيار المحاسبة الدولي ١٠- الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، ١٠. ١-٢٤، ١٠. الملحق
- أساس الاستنتاج، ١٠. إستنتاج ٤-١

أنظر أيضاً تصدير لجنة معايير للتقرير ١ للتغيرات
في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة
والإلتزامات الممثلة

معيار المحاسبة الدولي ١٧- عقود الإيجار،
١٧. ١-٧٠، ١٧ الملحق، للتفسير-١٥،
التفسير-٢٧

أساس الاستنتاج، ١٧. ١٧. إستنتاج ٢١-١
تعريف البنود، ١٧. ٤-٦
تاريخ النفاذ، ١٧. ٦٩
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ١. معيار التقرير ١. تطبيق
١٤-١٦

إرشادات التنفيذ، ١٧. تطبيق
النطاق، ١٧. ٢-٣
لحكام انتقالية، ١٧. ٦٧-٦٨، ١٧. إستنتاج ١٥
أنظر أيضاً تصدير لجنة معايير التقرير ٤
تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار

معيار المحاسبة الدولي ١٨- الإيراد، ١٨. ١-
٣٧، ١٨ الملحق، أ. ١-٢٠، للتفسير-٣١
تعريف البنود، ١٨. ٧-٨
تاريخ النفاذ، ١٨-٣٦
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ١. معيار التقرير ١. تطبيق
١٧
أمثلة توضيحية، ١٨ الملحق أ
النطاق، ١٨. ٦-١
نوع الإيراد المستثنى من، ١٨. ٦

معيار المحاسبة الدولي ١٩- منافع الموظفين،
١٩. ١-١٦٠، ١٩ الملحق من أ-هـ
أساس الاستنتاج، ١٩. إستنتاج ٨٩-١
تعريف البنود، ١٩. ٧
الرأي المعارض لتحديدات إصدار ٢٠٠٢، ١٩
الملحق هـ
تاريخ النفاذ، ١٩. ١٥٧-١٦٠، ١٩. إستنتاج
٩٥-٩٦
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٠، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٤٨-٥٢
إرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ١. معيار التقرير ١. تطبيق
١٨-٢١
النطاق، ١٩. ٦-١

تعريف البنود، ١٠. ٣-٧
تاريخ النفاذ، ١٠. ٢٣
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٢-٢٣
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ١، معيار التقرير ١ تطبيق ٢-
٤
النطاق، ١٠. ٢

معيار المحاسبة الدولي ١١- عقود الإنشاء،
١١. ١-٤٦، ١١ الملحق أ
تعريف البنود، ١١. ٣-٦
تاريخ النفاذ، ١١. ٤٦
أمثلة توضيحية، ١١ الملحق أ
النطاق، ١١. ٢-١

معيار المحاسبة الدولي ١٢- ضرائب الدخل،
١٢. ١-٩١، ١٢
الملحق من أ-ب، للتفسير-٢١، للتفسير-٢٥
تعريف البنود، ١٢. ٥-٦
تاريخ النفاذ، ١٢. ٨٩-٩١
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي ١، معيار
التقرير ١. تطبيق ٥-٦
عمليات حسابية وعرض إضافيين، ١٢ الملحق ب
أمثلة توضيحية على الفروق المؤقتة، ١٢ الملحق
أ
الرفع على أساس الأسهم، معيار التقرير ٢
إستنتاج ١١-٣٢٩

معيار المحاسبة الدولي ١٤- تقارير القطاع، ١٤
١٠. ٤٨، ١٤ الملحق من أ-ج
تعريف البنود، ١٤. ٩-٢٥
تاريخ النفاذ، ١٤. ٨٤
أمثلة توضيحية، ١٤. ٨٤
أمثلة توضيحية، ١٤ الملحق من أ-ج
النطاق، ١٤. ٧-١
معيار المحاسبة الدولي ١٦- الممتلكات،
والمصنوع والمعدات، ١٦. ١-٨٣، ١٦ الملحق
أساس الاستنتاج، ١٦. إستنتاج ٢٧-١
تعريف البنود، ١٦. ٦
تاريخ النفاذ، ١٦. ٨١
المستثنى من النطاق، ١٦. ٨١
التوجيهات الإرشادية للمعيار الدولي لإعداد
التقارير المالية ١. تطبيق ٧-١٣
النطاق، ١٦. ٢-٥، ١٦. إستنتاج ٤
لحكام انتقالية، ١٦. ٨٠، ١٦. إستنتاج ٣٦

معيار المحاسبة الدولي ٢٠- محاسبة المنج الحكومية و الإصاح عن المساعدات الحكومية، ٢٠-١، ٤١، للتفسير-١٠
تاريخ النفاذ ١ يناير ١٩٨٤، ٢٠، ٤١
المستثنى من النطاق، ٢٠، ٢
أحكام انتقالية، ٢٠، ٤٠

معيار المحاسبة الدولي ٢١- أثر التغير في سعر الصرف الأجنبي، ٢١، ٦٢-١، ٢١ الملحق، للتفسير-٧

أساس الإستنتاج، ٢١، إستنتاج-٣٧
قائمة للتدفق النقدي، ٢١، ٦٢-٨
تاريخ النفاذ والأحكام الانتقالية، ٢١، ٥٨-٦٠
إلغاء خيار المعالجة البديلة المسموح بها في الطبيعة السابقة من المعيار ٢١، ٢١، إستنتاج ٢٤-٣٢

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، معيار التقرير ١ ٢١-٧٢، معيار التقرير ١ الملحق ب ١، معيار التقرير ١، إستنتاج ٣٥-٥٥

إرشادات حول التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة ١، تطبيق ٢١

التداخل مع المعيار ٣٩، ٣٩ تطبيق القسم ٣، ٤

النطاق، ٢١، ٣-٧
سحب بيانات أخرى، ٢١، ٦١-٦٢

معيار المحاسبة الدولي ٢٢- تجماع الأعمال
نظير معيار التقارير ٣- ضم الأعمال

معيار المحاسبة الدولي ٢٣- تكاليف الاقتراض، ٢٣-١، ٣١

تعريف البنود، ٢٣، ٤
تاريخ النفاذ، ٢٣، ٣١
المستثنى من النطاق، ٢٣، ٣
إرشادات حول التنفيذ، معيار التقارير ١، معيار المحاسبة ١ تطبيق ٢٣-٢٥
أحكام إنتقالية، ٢٣، ٣٠

معيار المحاسبة الدولي ٢٤- إحصاءات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤-١، ٢٤، الملحق أساس الإستنتاج، ٢٤، إستنتاج ١-١٤

تعريف البنود، ٢٤، ٩
تاريخ النفاذ، ٢٤، ٢٣
النطاق، ٢٤، ٤-٢

معيار المحاسبة الدولي ٢٦- المحاسبة والتقارير عن برامج منافع للتقاعد، ٢٦، ٢٧-١
تعريف البنود، ٢٦، ٢٧-٨
تاريخ النفاذ، ٢٦، ٣٧
النطاق، ٢٦، ١-٧

معيار المحاسبة الدولي ٢٧- البيانات المالية الموحدة والمنفصلة، ٢٧، ٤٥-١، ٢٧ الملحق، للتفسير-١٢

أساس الإستنتاج، ٢٧، إستنتاج ١-٣٠
تعريف البنود، ٢٧، ٤-٨
الرأي المعارض، ٢٧، رأي معارض ١-٣
تاريخ النفاذ، ٢٧، ٤٣

إرشادات لتنفيذ معيار التقارير ١، معيار التقرير ١، تطبيق ٢٦-٣١
أسئلة توضيحية، ٢٧، تطبيق ٨
إرشادات التنفيذ، ٢٧، تطبيق ١-٨
النطاق، ٢٧، ٣-١
سحب بيانات أخرى، ٢٧، ٤٤-٤٥

معيار المحاسبة الدولي ٢٨- الإستثمار في المنشآت لزمسية، ٢٨، ٤٣-١، ٢٨ الملحق

أساس الإستنتاج، ٢٨، إستنتاج ١-٢٠
تعريف البنود، ٢٨، ٢-٥
تاريخ النفاذ، ٢٨، ٤١
المستثنى من النطاق، ٢٨، ١، ٢٨، إستنتاج ٤-١٣

أسئلة توضيحية، ٢٧، تطبيق ٨
إرشادات حول التنفيذ، ٢٧، تطبيق ١-٨
سحب بيانات أخرى، ٢٨، ٤٢-٤٣

معيار المحاسبة الدولي ٢٩- إعداد التقارير المالية في حالة التضخم الاقتصادي، ٢٩، ١-١، ٤١

تاريخ النفاذ، ٢٩، ٤١
إرشادات حول التنفيذ، معيار التقارير ١، معيار المحاسبة ١، تطبيق ٢٦-٣١
النطاق، ٢٩، ١-٥

معيار المحاسبة الدولي-٣٠ الإصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت لمالية المشابهة، ٣٠، ٥٩-١

تاريخ النفاذ، ٣٠، ٥٩
النطاق، ٣٠، ١-٥

معيار المحاسبة الدولي ٣١- الحصص في المشاريع المشتركة، ٣١، ٥٩-١، ٣١ الملحق، للتفسير-١٣

المعيار الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار
التقرير ١ ٤٥-٤٦، معيار التقرير ١. إستنتاج
٩٦
النطاق، ٣٤-٣١

معيار المحاسبة الدولي ٣٦- تخفيض قيمة
الأصول، ٣٦-١، ١٤١، ٣٦ الملحق من أ-ب
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ١-إستنتاج ٢٣٣
تعريف البنود، ٣٦ ٦.
الرأي المعارض، ٣٦. رأي معارض ١-١٠
التطبيق المبكر، ٣٦. ١٤٠
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٢٢٧-٢٢٨
تاريخ النفاذ، ٣٦. ١٣٨-١٤٠
المستثنى من النطاق، ٣٦. ٢-٣، ٥
تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١. ٣٩ (ج)، معيار
التقرير ١ إستنتاج ٩٤
إرشادات التنفيذ للمعيار الدولية لإعداد التقارير
المالية ١، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٩-٤٣
تاريخ تطوير المعايير، ٣٦. إستنتاج ٢٣٣-٢٣٥
النطاق، ٣٦. ٥-٢، ٣٦. إستنتاج ٨-٤
ملخص التغييرات الأساسية من مسودة العرض،
٣٦. إستنتاج ٢٢٩
لحكم انتقالية، ٣٦. ١٣٨-١٤٠
أساس الإستنتاج، ٣٦. إستنتاج ٢١٠-٢٢٦

معيار المحاسبة الدولي ٣٧- الخصصات،
الأصول والإلتزامات المحتملة، ٣٧. ٩٥-٣٧،
الملحق من أ-د
تعريف البنود، ٣٧. ١٠
تاريخ النفاذ، ٣٧. ٩٥
إرشادات التنفيذ لمعيار التقرير ١، معيار التقرير
١. تطبيق ٣٩-٤٣
النطاق، ٣٧. ٩-١
الأحكام الإنتقالية، ٣٧. ٩٣-٩٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٨- الأصول غير
الملموسة، ٣٨-١، ١٣٣، التفسير- ٣٢
التعريف، ٣٨، ١٧-٣٨، إستنتاج ٥-٤
الرأي المعارض، ٣٨. رأي معارض ١-٣
التطبيق المبكر، ٣٨، ١٣٢، ٣٨. إستنتاج ١٠١-
١٠٢
تاريخ نفاذ، ٣٨. ١٢٩-١٣٢
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١ ١٨ (ب)، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٦٨-٧١

أساس الإستنتاج، ٣١. إستنتاج ١٥-١
تعريف البنود، ٣١. ٢-٣
تاريخ النفاذ، ٣١. ٥٨
المستثنى من النطاق، ٣١. ٢-١، ٣١. إستنتاج
١٥-٤

أمثلة توضيحية، ٢٧. تطبيق ٨
إرشادات التنفيذ، ٢٧. تطبيق ٨-١
النطاق، ٣١. ٢-١
معيار المحاسبة الدولي ٣٢- الأصول المالية
الإصاحاب والعرض، ٣٢. ١٠٠-١، ٣٢ الملحق
تطبيق ٤٠-١
الاقتراح البديل المأخوذ بعين الإعتبار والمفني،
٣٢. إستنتاج ٢١ (أ) (د)
إرشادات التنفيذ، ٣٢. تنفيذه ٤٠-١
أساس الإستنتاج، ٣٢. إستنتاج ٤٩-١
تعريف البنود، ٣٢. ١١-١٤، ٣٢. تطبيق ٣-
٢٤، ٣٢. إستنتاج ٤
الرأي المعارض، ٣٢. رأي معارض ٣-١
تاريخ النفاذ، ٣٢. ٩٦-٩٧
المستثنى من النطاق، ٣٢. ٤
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ٢٣، معيار التقرير
١ ٣٦ أ، معيار التقرير ١. إستنتاج ٥٦-٥٨
الإستثناء من متطلبات المقارنة المصرح بها،
معيار التقرير ١. ٣٦ أ
إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية ١، معيار التقرير ١. تطبيق ٣٥-٣٦
أمثلة توضيحية، ٣٢. أمثلة توضيحية ٥٠-١
النطاق، ٣٢. ٤-١٠
ملخص التغييرات في مسودة العرض، ٣٢.
إستنتاج ٤٩ (أ) (ي)

معيار المحاسبة الدولي ٣٣- حصص المسهم من
الأرباح، ٣٣. ٧٦-١، ٣٣ الملحق من أ-ب
للتطبيقات الإرشادية، ٣٣ الملحق أ
أساس الإستنتاج، ٣٣. إستنتاج ١٥-١
تعريف البنود، ٣٣. ٥-٨
تاريخ النفاذ، ٣٣. ٧٤
أمثلة توضيحية، ٣٣. تطبيق ١٢-١
النطاق، ٣٣. ٢٤

معيار المحاسبة الدولي ٣٤- تقارير المالية
المرحلية، ٣٤. ٤٦-١، ٣٤ الملحق أ-ج
تعريف البنود، ٣٤. ٤
تاريخ النفاذ، ٣٤. ٤٦
شرح الأحكام الإنتقالية من المبادئ المحاسبية
المقبولة عموماً في الولايات المتحدة السابقة إلى

لتداخل مع المعيار ٢١، ٣٩. تطبيق القسم ٣.هـ.

الحصص في المشاريع المشتركة، ٣١، ١، ٣١. ٤٢-٤٥، ٣١. إستنتاج ٧

الاستثمار في المنشآت لزميلة، ٢٨. ١٤-١٥
الاستثمار في المنشآت التابعة، ٢٧. ٣١-٣٢، ٢٧. ٣٧

النطاق، ٣٩. ٢-٧، ٣٩ الملحق أ تطبيق ١٤-١
أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ١٥-٢٤

تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم أ. ١-٢
إستثناء النطاق، ٣٩. ٢

إبتقالي، ٣٩. ١٠٨-١٠٣

معيار المحاسبة الدولي ٤٠- الإستثمارات
المقارنية، ٤٠. ١-٨٦

أساس الاستنتاج، (كما هو مرجع في ٢٠٠٣)،
٤٠. إستنتاج ١-١٤

أساس الإستنتاج (٢٠٠٠)، ٤٠. إستنتاج ب-١-٦٤
تعريف البنود، ٤٠. ٥-١٥

تاريخ النفاذ ٤٠. ٨٥
تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ١٨ (أ)
الإرشادات حول التنفيذ للمعيار الدولية لإعداد

التقارير المالية ١، معيار التقرير ١. تطبيق
٦١-٦٢

النطاق، ٤٠. ٢-٤، ٤٠ ب-٧-٢٩
ملخص التغير في مسودة العرض إي ٦٤،
٦٤. ٦٧

معيار المحاسبة الدولي ٤١- الزراعة، ٤١، ١-
٥٩، ٤١ الملحق أ

خليفة عن تطوير المعايير، ٤١. ب-١-١٧
أساس الإستنتاج، ٤١. ب-١-٨٢

تعريف البنود، ٤١. ٥-٨
تاريخ النفاذ والأحكام الإنتقالية، ٤١. ٥٨-٥٩

لمثلة توضيحية، ٤١ الملحق أ
النطاق، ٤١. ١٤

أساس الإستنتاج، ٤١. ب-٨-١٧

مقبلة
الإعتراف بالإيراد لو المصروف، الإطار ٩٥

مقاصة
البيانات المالية للبنك، ٣٠. ١٣-١٤

الأصول المالية والإلتزامات المالية، ٣٢. ٤٢-
٥٠، ٣٢. تطبيق ٣٨-٣٩

عرض البيانات المالية، ١. ٣٢-٣٥

تنفيذ، معايير التقارير، معيار التقرير ١. تطبيق
٤٤-٥١

تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية، ٣٨.
إستنتاج ١٠٤-١١٠

النطاق، ٣٨. ٧-٢
الأحكام الإنتقالية، ٣٨. ١٢٩-١٣٠، ٣٨.

إستنتاج ٩٠-١٠٠

معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأثوات المالية:
الإعتراف والقياس، ٣٩. ١-١١، ٣٩ للملاحق

من أ-ب
التطبيقات الإرشادية ٣٩ الملحق أ ١-١١

تاريخ تطوير معايير المحاسبة الدولية، ٣٨.
إستنتاج ٤-١٤

أساس الإستنتاج، ٣٩. إستنتاج ١-٢٢٧
التعريفات، ٣٢. ١٢، ٣٩. ٩، ٣٩ الملحق أ ٥-

٢٦
إرشادات للتنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم ب. ١-٣٧

الرأي المعارض، ٣٩. رأي معارض ١-١٧
تاريخ النفاذ، ٣٩. ١٠٣-١٠٨

إلغاء الفروقات المحددة من المبادئ المحاسبية
المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية،
٣٩. إستنتاج ٢٢١

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٥، معيار

التقرير ١. ٢٧-٣٠، معيار التقرير ١. إستنتاج
١٦٣

الأصول المالية المنوفرة للبيع، معيار التقرير ١.
٢٥، معيار التقرير ١. إستنتاج ٨١-٨٣

لغاء الإعتراف بالأصول والإلتزامات المالية،
معيار التقرير ١. ٢٧-٣٠

المنشآت الضمنية، معيار التقرير ١. إستنتاج
٦٥-٦٦، معيار التقرير ١. تطبيق ٥٥

الإغفاء من التصريح عن متطلبات المعلومات
المقارنة، معيار التقرير ١. ١٣٦

الإرشادات حول التنفيذ، معيار التقرير ١، معيار
التقرير ١ تطبيق ٥٢-٦٠

لتحوط المحاسب، معيار التقرير ١. ٢٨-٣٠،
معيار التقرير ١. إستنتاج ٧٥-٨٠، معيار

التقرير ١ تطبيق ٦٠-٦٠
الإعتراف، معيار التقرير ١. ٥٣

مثال توضيحي، ٣٩. لمثلة توضيحية ١-٣١
انخفاض قيمة الخصارة والاستثمار في المنشآت

لزميلة، ٢٨. ٣١-٣٤، ٢٨. إستنتاج ٢٠
تنفيذ، ٣٩. تطبيق القسم أ-ي

الإقتصديات ذات التضخم المرتفع؛ إعادة عرض

الف. ٢٩. ١٥-١٩

إنخفاض القيمة، ١٦. ١٦، ١٦٣. ٦٣-١٧

التكلفة المبنية، ١٦. ١١

القبول قبل الإعتراف، ١٦. ٢٩-٦٦، ١٦.

إستنتاج ٢٥-٢٢

القبول عند الإعتراف، ١٦. ١٥-٢٨، ١٦.

إستنتاج ١٣-٢٤

قبول التكلفة، ١٦. ٢٣-٢٨

الإعتراف، ١٦. ٧-١٤، ١٦. إستنتاج ٥-١٢

إعادة التقييم لأهداف ضريبية، ١٢. ٢٠، ١٢.

٢٤-٦٥، ١٦. ٤٢، للتفسير-٢١

نموذج إعادة التقييم، ١٦. ٣١-٤٢، ١٦. إستنتاج

٢٥، ٣٦. ٦٠

التكلفة اللاحقة، ١٦. ١٢-١٤، ١٦. إستنتاج ٥-

١٢

تظهر أيضاً الأصول

منافع الخطط المحددة

المحاسبة وإعداد التقارير، ٢٦. ١٧-٣١

محاسبة الإلتزامات البناءة، ١٩. ٥٢-٥٢

المحاسبة العامة، ٩. ٤٨

سقف الأصل، ١٩. إستنتاج ١٧٨-٧٨

الميزانية العمومية، ١٩. ٥٤-٦٠، ١٩. إستنتاج

١١-١٤

للتخلص، ١٩. ١٠٩-١١٥، ١٩. إستنتاج ٧٩-٨٠

للتعريف، ١٩. ٧، ٢٦. ٨

الإقصاد، ١٩. ١٢٠-١٢٥، ١٩. ٨١-٨٥، ٢٦.

٣٤-٣٦

المستثنى من تعريف خطط التوزيع، ١٩. ٢٤-

٢٨

مجموعة منشآت، ١٩. ٣٤-٣٤ب، ٤٩. إستنتاج

١١-١٠

تردد التقييم الإكثوري، ٢٦. ٢٧

أمثلة توضيحية على تطبيق المعيار ١٩، ١٩

الملحق أ-ج

نطاق الإعتراف بالأصل، ١٩. إستنتاج ٧٦-٧٨

خطط صاحب العمل المتعددة، ١٩. ٢٩-٣٤ب، ٣٦.

٩. إستنتاج ٧-١٠

خطط الأصول، إستنتاج ٦٦-٧٥ هـ

للتعريف، ١٩. ٧١٩. إستنتاج ٦٨ ٦٨ ل

القيمة المعلنة، ١٩. ١٠٢-١٠٤، ٢٦. ٢٢-٢٣

التعويضات، ١٩. ١٠٤-١٠٤.١، ١٩. إستنتاج ١٧٥

هـ٧٥-

العودة إلى، ١٩. ١٠٥-١٠٧

المعرض، ١٩. ١١٦-١١٩، ١٩. إستنتاج ٨١-

هـ٨٥

عرض ضريبة الدخل، ١٢. ٧١-٧٦

الحق القانوني للمقاصة، ٣٢. ٤٥-٤٦، ٣٢.

٨٠، ٣٢. تطبيق ٣٨

إتفاقية تصفية شاملة للأدوات المالية، ٣٢. ٥٠،

٣٢. ٨١، ٣٢. تطبيق ٣٨

عندما يكون غير مناسب، ٣٢. ٤٩

مفروضون

مستخدمي البيانات المالية، الإطّار ٩.

مكافأة الموظفين

الأسهم على أساس أنظر حقوق أسهم الموظفين؛

الدفع على أساس الأسهم

ملاحظات، الإطّار ٢١. الإطّار ٨٨

للتعريف، ١. ١١

الإقصاد، ١. ٧٧-٧٤، ١. ١٠٣-١٢٦

التقارير المالية المرحلية، ٣٤. ١٥-١٨

المعرض، ١. ١٠٣-١٢٦

ملخصات تاريخية

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

للمرة الأولى، معيار التقرير ١. إستنتاج ٩٠

ممتلكات، ومصانع ومعدات، ١٦. ٨٢-٨٢

التغير في التقديرات المحاسبية، ١٦. ٧٦

تعويض الإنخفاض في الخسارة، ١٦. ٦٥-٦٦

نموذج التكلفة، ١٦. ٣٠

للتغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة

والإلتزامات المماثلة، ١٦. ١٦ (ج) ١٨

محاسبة للتغير في، تفسير لجنة معايير التقرير ١.

١٠-١، تفسير لجنة معايير التقرير ١. مثال ١-

١٨، تفسير لجنة معايير التقرير ١. إستنتاج ١٤-

٢٩

للتعريف، ١٦. ٦

المبلغ القابل للإستهلاك، ١٦. ٥٠-٥٦، ١٦.

إستنتاج ٢٨-٢٩

الإستهلاك، ١٦. ٤٣-٦٢، ١٦. إستنتاج ٢٦-٢٣

طريقة الإستهلاك، ١٦. ٦٠-٦٢، ١٦. إستنتاج

٣٣

إلغاء الإعتراف، ١٦. ٦٧-٧٢، ١٦. إستنتاج ٣٤

الإقصاد، ١٦. ٧٣-٧٩

الإقصاد عن إعادة التقييم، ١٦. ٧٧

عناصر التكلفة، ١٦. ١٦-٢٢، ١٦. إستنتاج

١٦-١٣

فروقات أسعار الصرف، ٢١. ٣١

منافع ما بعد انتهاء الخدمة/نظر منافع الموظفين؛
منافع التقاعد
خطط الربح المشتركة، ١٩-١٧-٢٢
إصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤-١٦
الأجل القصير، ١٩-٨-٢٣
نهاية الخدمة، ١٩-١٣٢-١٤٣، ١٩-٩١-٩٣

منافع ما بعد انتهاء الخدمة
ضم الإعمال، ١٩-١٠٨
التمييز بين خطط المساهمات المحددة وخطط
المنافع المحددة، ١٩-٢٤-٢٨
حقوق وواجبات الموظفين المستثناء من نطاق
المعيار ٣٢، ٣٢-٤ (ب)
المنافع المؤمن عليها، ١٩-٤٢-٢٣
خطط الموظفين المتنوعة، ١٩-٢٩-٣٥
إصاحات الأطراف ذات العلاقة، ١٩-٢٤-١٦ (ب)
خطط الدولة، ١٩-٣٦-٣٨، ١٩-١٩-١٠-٧-١٠
نظر أيضا منافع الخطط المحددة؛ إسهامات الخطط
المحددة

منافع نهاية الخدمة
الإلتزامات المحتملة، ١٩-١٤١
الإصاح، ١٩-٤١٤
القبول، ١٩-١٣٩-١٤٠
الإعتراف، ١٩-١٣٢-١٣٨
إصاحات الأطراف ذات العلاقة، ١٩-٢٤-١٦ (د)

منشآت السيطرة المشتركة، ٣١-٢٤-٤٧
طريقة حقوق الملكية، ٣١-٢٨-٤١
الظروف للإستثناءات، ٣١-٢، ٣١-١٣
لملة، ٣١-٢٧
الإستثناءات لتطبيق التوحيد المناسب وطريقة
حقوق الملكية، ٣١-٢ (ج)، ٣١-٦، ٣١-٤٢-
٤٥، ٣١-١٣
المعدة كإستثمار، ٣١-١، ٣١-٢ (أ)، ٣١-
٤٥-٤٢
التوحيد المناسب
الظروف للإستثناءات، ٣١-٢، ٣١-١٣
التعريف، ٣١-٣
البيانات المالية المنشأة، ٣١-٣٠-٣٧
القولم المالية المنفصلة، ٣٧-٣٩-٣٧، ٣٧-
٤٢، ٣٧-٢٨-٣٠، ٣١-٣، ٣١-٥، ٣١-
٤٦-٤٧

منشآت تفعلة
قابلية تطبيق المعيار ٣٢ للإهتمام بـ ٣٢-٤ (أ)
قائمة التدفق النقدي، ٧-٣٧

الاختلافات المتدولة/غير المتدولة، ١٩-١١٨
المكونات المالية للتكلفة، ١٩-١١٩
المقاصة، ١٩-١١٦-١١٨
لربح والخسارة، ١٩-٦١-٦٢
الإعتراف والقبول، ١٩-٤٩-٦٢، ١٩-١٩-٣٥-٣٧
الإفراضات الإكتورية، ١٩-٧٢-٩١
الأرباح والخسائر الإكتورية، ١٩-٩٢-٩٥،
١٩-٣٨-٥٨٤ هـ
طريقة التقويم الإكتوري، ١٩-٦٤-٦٦، ١٩-
١٧-٢٢
لحد الأدنى للإلتزامات، ١٩-٦٣-٦٥
توزيع المنافع على فترة الخدمة، ١٩-٦٧-٧١
سعر الخصم والإفراضات الإكتورية، ١٩-٧٨-
٨٢
تكلفة الخدمة السابقة، ١٩-٩٦-١٠١، ١٩-
٤٩-٦٢
خطط الأصول، ١٩-١٠٢-١٠٧
قيمة الحالية لمنافع الإلتزامات المحددة والتكلفة
الحالية للخدمة، ١٩-٦٣-٩١
الرواقب، المنافع والتكلفة الصحية، ١٩-٨٣-٩١
شكل التقرير، ٢٦-٢٨-٣١
لتسديد، ١٩-١٠٩-١١٥، ١٩-٧٩-٨٠
الأحكام الانتقالية عند تطبيق المعيار ١٩ للمرة
الأولى، ١٩-١٥٣-١٥٦، ١٩-٩٥-٩٦

منافع الموظفين، ١٩-١-١٦، ١٩-١٩-١٩-١٩-
هـ
علاوة التفعات، ١٩-١٧-٢٢
تعويض لوفات لغياب، ١٩-١١-١٦، ١٩-
١٨-٨٨
الإعتراف في التقارير المالية المرحلية، ٣٤
الملحق بـ ١٠
الإلتزامات لبناء، ١٩-١٧-٢٠، ١٩-٢٥-٢٦،
١٩-٥٢-٥٣
لتعريف، ١٩-٧٠
الإصاح عن المنافع قصيرة الأجل، ١٩-٢٣
تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة
الأولى، معيار التقرير ١، ٢٠، معيار التقرير ١-
٤٨-٥٢، معيار التقرير، إرشادات التنفيذ
١٨-٢١
لملة توضيحية على تطبيق المعيار ١٩، ١٩-
الملحق من أ-ج
المنافع طويلة الأجل غير المنافع بعد إنتهاء
الخدمة، ١٩-١٢٦-١٣١، ١٩-١٩-٩٠
الإصاح، ١٩-٣١
الإعتراف، ١٩-١٢٨-١٣٠

منشآت متباعدة
المستثنى من نطاق المعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية، معيار للتقرير ٣. ٢ (ج)، معيار
التقرير ٣. ٢. إستنتاج ٢٤-٢٩

موالشي/نظر الأصول البيولوجية

مورلون
مستخمو البيانات المالية، الإطار . ٩

موظفين
مستخمي البيانات المالية، الإطار . ٩

ميزانية عمومية
البنوك، ٣٠، ١٨-٢٥
الأصول المتداولة، ١. ٥٧-٥٩
الإنترزامات المتداولة ١. ٦٠-٦٧
العناصر، الإطار . ٤٨، الإطار . ٥٠
الوضع المالي، الإطار . ١٩-٢٠
التسويق، ١. ٧١
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ٢٩-١١

٢٩. ٢٩، ٢٥
المعلومات التي يجب عرضها، ١. ٦٨-٧٧
الميزانية الإقتحانية للمعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية، معيار التقرير ١. إستنتاج ١٦-٨٤
المنافع والتكاليف، معيار المحاسبة ١. إستنتاج
٢٦-٢٩
إلغاء الإعتراف بموجب الاتفاقية السابقة للـ
GAAP، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٢٠-٢٣
القياس، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ٢٤-٢٥
الإعتراف، معيار المحاسبة ١. إستنتاج ١٧-١٩
المرض، ١. ٥١-٧٧

نتائج القطاع
التعريف، ١٤. ١٦
نشاط زراعي ٤١. ١-٥٩، ٤١ الملحق أ
التعريفات، ٤١. ٥

مجموعة متنوعة، ٤١. ٦
المنح الحكومية، ٤١. ٣٤-٢٨، ٤١. ٥٧
الأصول غير الملموسة، ٤١. ٢ (ب)
أساس الإستنتاج، ٤١ب-٥٨
نظر أيضاً الأصول البيولوجية

نشاطات إستثمارية
قائمة التدفق النقدي، ٧. ١٦، ٧. ٢١
التعريف، ٧. ٦

الإنترزامات المحتملة، ٢٨. ٤٠
الضرائب المؤجلة على الإستثمارات في، ١٢.
٢٨-٤٦، ٨١. ١٢ (ي)، ١٢. ٨٧، ١٢. ٨٧ ج
تعريف، ٢٨. ٢

تاريخ التقرير المختلف للمستثمر والمنشآت
التابعة، ٢٨. ٢٤-٢٥، ٢٨. إستنتاج ١٦
الإقصاء، ٢٨. ٣٧-٤٠

العائد على السهم، ٣٣. ٤٠
إرشادات التنفيذ، ٣٣. ١١-١٢
طريقة حقوق الملكية، ٢٨. ١٣ (ج)
الإستثناءات لتطبيق طريقة حقوق الملكية، ٢٨.
١٣ (ب)-(ج)

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
للمرة الأولى، معيار التقرير ١. ٢٤-٢٥، معيار
التقرير ١. إستنتاج ٥٩-٦٣ ب
الشهرة، ٢٨. ٢٣

معد مؤقتاً للإستثناء من متطلبات استخدام طريقة
حقوق الملكية، ٢٨. ١٣ (أ)، ٢٨. ١٦، ٢٨.
إستنتاج ١٤
إنخفاض قيمة الخصم، ٢٨. ٣١-٣٤، ٢٨.
إستنتاج ٢٠

محاسبة الإستثمارات لـ بما يتفق مع معيار
المحاسبة ٣٩، ٢٨. ١٤-١٥، ٢٨. ١٨-١٩
منشآت سيطرة مشتركة، المميز من، ٣١. ٩
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٨ (د)
القوائم المالية المنفصلة، ٢٧. ٣٧-٣٩، ٢٧. ٤٢،
٢٧. إستنتاج ٢٨-٣٠، ٢٨. ٣٥-٣٦

التأثير الهام، ٢٨. ٦-١٠
التدفق النقدي الزائد من الإمتلاك و الإستبعاد لـ
٧. ٢٩-٤٢
البيانات المالية الموحدة في الإمتلاك والاستبعاد،
٢٧. ٣٠

العائد على السهم، ٣٣. ٤٠
تنفيذ، ٣٣. الملحق ١١-١٢
مثال توضيحي، ٣٣. مثال ١٠
محفوظ به كإستثمارات، ٢٧. ٣١-٣٢، ٢٧.
٣٧-٣٩

المحفوظ به مؤقتاً ومستثنى من التوحيد، ٢٧.
١٩-٢١، ٢٧. إستنتاج ١٤
الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ٢٩. ٢٥
إفصاحات الأطراف ذات العلاقة، ٢٤. ١٢-١٥،
٢٤. ١٨ (ج)

البيانات المالية المنفصلة، ٢٧. ٣٧-٣٩، ٢٧.
٤٢، ٢٧. إستنتاج ٢٨-٣٠

منشآت ذات الغرض الخاص، التفسير-١٢

نشاطات تشغيلية

- قائمة التدفّق النقدي، ٧، ١٣-١٥، ٧، ١٨-٢٠
التعريف، ٦، ٧
الإفصاح، ١، إستنتاج ١٢-١٣

نشاطات مالية

- قائمة التدفّق النقدي، ٧، ١٧، ٧، ٢١
التعريف، ٦، ٧

- إطار إعداد وعرض البيانات المالية و١٠-١١
النموذج المحاسبي، الإطار ١٠١، الإطار ١١٠
المبانيات المحاسبية، الإطار ٤٠
الأساس الإكتواري، الإطار ٢٢
تخصيص المصاريف، الإطار ٩٦
الأصول، الإطار ٤٧، الإطار ٤٩، الإطار ٥٣-٥٩، الإطار ٨٩-٩٠
الميزانية الصومية، الإطار ١٩-٢٠، الإطار ٤٨-٤٩
تحويلات صيغة رأس المال، الإطار ٨١، الإطار ١٠٨، الإطار ١٠٩
التدفّق النقدي، الإطار ١٥-١٩
التخفيض في الوضع المالي، الإطار ١٨-٢٠، الإطار ٤٧
قابلية المقارنة، الإطار ٣٩-٤٢

الإكتمالية، الإطار ٣٨

- التطبيق مع معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٤٠
مفهوم رأس المال، الإطار ١٠٢-١٠٣
التعارض مع معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٣
الأرقام المقارنة، الإطار ٤٢
تكلفة إعداد البيانات، الإطار ٣٨، الإطار ٤٤
الدائنون، الإطار ٩
للتكلفة الحالية، الإطار ١٠١-١٠٠، الإطار ١٠٦
العملاء، الإطار ٩

- تعريف العناصر، الإطار ٤٩، الإطار ٧٠
تعريف للقوائم المالية، الإطار ٦

الإفصاح، الإطار ٢١، الإطار ٨٨

عناصر البيانات المالية، الإطار ٤٧-٨١

- للموظفين، الإطار ٩
حقوق الملكية، الإطار ٤٧، الإطار ٦٥-٦٨
المصاريف، الإطار ٧٠، الإطار ٧٨-٨٠، الإطار ٩٨-٩٩
العرض للعادل، الإطار ٤٦
العرض للمازم، الإطار ٣٣-٣٤
مفهوم رأس المال المالي، الإطار ١٠٢-١٠٣
صيغة رأس المال المالي، الإطار ١٠٤، الإطار ١٠٨
الوضع المالي، الإطار ١٥-١٦، الإطار ١٩، الإطار ٢٨، الإطار ٤٧، الإطار ٤٩-٥٢

التقرير المالي، الإطار ٧

- للتوقعات، الإطار ٢٨
الربح، الإطار ٧٥-٧٦
للقرة لشرائية العملة، الإطار ١٠٨
الأهداف العامة للبيانات المالية، الإطار ٦
لستمروية

للمنشاء، الإطار ٢٣

- الحكومات ووكالاتها، الإطار ٩
للتكلفة التاريخية، الإطار ١٠٠-١٠١
معايير المحاسبة الدولية، الإطار ٣، الإطار ٤٠، الإطار ٥٢
للدخل، الإطار ٧٠، الإطار ٧٤-٧٧، الإطار ٩٢-٩٣
قائمة الدخل، الإطار ١٩-٢٠، الإطار ٤٨، الإطار ٧٢
للمستثمر، الإطار ٩-١٠
للمقرضون، الإطار ٩
الإلتزامات، الإطار ٤٧-٥٢، الإطار ٦٠-٦٤، الإطار ٩١
للمستثمر، الإطار ٧٨-٨٠
الإدارة، الإطار ١١
المقابلة، الإطار ٩٥
للمداية، الإطار ٢٩-٣٠، الإطار ٣٨، الإطار ٨٤

قياس العناصر، الإطار ٩٩-١٠٠

- حاجة المستخدمين للبيانات المالية، الإطار ٩-١٠
الإطار ١٣، الإطار ١٥
للمحايدة، الإطار ٣٦، الإطار ٣٧
للمعلومات غير المالية، الإطار ١٣
ملاحظات، الإطار ٢١، الإطار ٨٨
هدف للبيانات المالية، الإطار ١٢-٢١
الإلتزامات، الإطار ٦٠-٦٢
الأداء، الإطار ١٧، الإطار ١٩، الإطار ٢٨، الإطار ٤٨، الإطار ٦٩-٧٣
مفهوم رأس المال المادي، الإطار ١٠٢
صيغة رأس المال المادي، الإطار ١٠٤، الإطار ١٠٦، الإطار ١٠٩
العرض للعادل، الإطار ١٠٠-١٠١
الملف، الإطار ٦٩، الإطار ٧٣، الإطار ١٠٤-١٠٥

المخصصات، الإطار ٦٤

التكبير، الإطار ٣٧

- علم، الإطار ٩
الهدف، الإطار ١
للمخصص النوعية للبيانات المالية، الإطار ٢٤-٤٦
للقمة القابلة للتحقق، الإطار ١٠٠-١٠١

فحص انخفاض القيمة ٣٦، ٨٩-٩٠، ٣٦.
 إستنتاج ٣٦، ١٥٩-١٢٧
 تخصيص انخفاض قيمة الخسائر، ٣٦، ١٠٤-
 ١٠٨
 أسس الإستنتاج، ٣٦ إستنتاج ١٧٨-١٨١
 لختيار انخفاض القيمة، ٣٦ إستنتاج ١٦٠-١٧٠
 القيمة المرحلة، ٣٦، ٧٥-٧٩
 التعريف، ٦، ٣٦
 الإصاح عن التغير لقياس الشهرة أو الأصول
 الغير ملموسة مع إنتاجي غير محدد، ٣٦، ١٣٤-
 ١٣٧
 أسس الإستنتاج، ٣٦ إستنتاج ١٩٢-٢٠٩
 أمثلة توضيحية، ٣٦، أ.ت. ٨٠-٨٩
 الاعتراف بضارة لانخفاض القيمة أو عكس
 ضارة لانخفاض القيمة، ٣٦، ١٣٠ (د)-(ز)
 المطبقة، ٣٦، ٦٦-٧٣
 أسس الإستنتاج، ٣٦، إستنتاج ١١٢-١١٨
 لمثلة توضيحية، ٣٦، مثال ١-٢٢
 المبالغ القابلة للإسترداد، ٣٦، ١٨-٥٧، ٣٦، ٧٤
 وضع مالي، الإطر . ١٥-١٦، الإطر . ١٩،
 الإطر . ٢٨، الإطر . ٤٧، الإطر . ٤٩-٥٢
 العرض المعادل، ١-١٣
 القياس، الإطر . ٤٩-٥٩
 انظر أيضاً التغير في الوضع المالي

وقت مناسب

وكالة

الإعتراف بإيراد العمليات ١٨، ٨، ٨ الملحق أ.
 ١٣

يورو

حساب العملة الأجنبية، تأثير المقدمة في، التفسير
 ٧-

الإعتراف بالعناصر، الإطر . ٨٢-٩٨
 الوثوق، الإطر . ٢٦-٣٠، الإطر . ٤٣-٤٥
 للماتمة، الإطر . ٣١، الإطر . ٣٨، الإطر .
 ٨٦
 الإحتياطي، الإطر . ٦٦
 الإيراد، الإطر . ٧٤
 الخطر والأمور المجهولة، الإطر . ٢١، الإطر .
 ٣٤
 للنطاق، الإطر . ٥-٨
 الأهداف الخاصة للتقارير المالية، الإطر . ٦
 الحالة، الإطر . ٢-٣
 للضيافة، الإطر . ١٤
 الجوهر فرق الشكل، الإطر . ٣٥، الإطر . ٥١
 الموربون، الإطر . ٩
 في الوقت المناسب، الإطر . ٤٣
 الصحة والمراجعة المعادلة، الإطر . ٦٤
 المجهول، الإطر . ٢١، الإطر . ٣٤
 قابلية الفهم، الإطر . ٢٥
 التماثل، الإطر . ٤١
 المستخدمون، الإطر . ٦، الإطر . ٩-١١،
 الإطر . ١٣، الإطر . ١٥

نشاطات موثوقة

البونك، ٣٠، ٥٥

نقد، الإطر . ١٨، ٧، ٧-٩

التعريف، ٧، ٦، ٣٢، إرشادات التنفيذ ٣

نقد معادل، ٧، ٧-٩

للتعريف، ٧، ٦

نموذج محاسبي، إطر ١٠١، إطر ١١٠

نهاية السنة

الفرق بين التقرير المالي للسنة والسنة الضريبية
 في التقرير المالي المرحلي، ٢٤ الملحق ب-١٧
 ١٨

هلمش الحسابات

صافي الإستثمار المبني، ٣٩. تطبيق، قسم ب.
 ١٠

وحدات توليد النقد

تخصيص أصول للشراكة، ٣٦، ١٠٠-١٠٣
 أمثلة توضيحية، ٣٦، أ.ت ٦٩-٧٩
 تخصيص الشهرة، ٣٦، ٨٠-٩٠

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

ملاحظات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٥

هذه المعايير هي النسخة الرسمية الوحيدة الكاملة والمطبوعة للإصدارات الموثوقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يشمل هذا الجزء المجلد جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة التفسيرات الدائمة والوثائق الداعمة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية - إرشادات تطبيقية وأمثلة إضافية وإرشادات تنفيذية وأسس للإستنتاجات والأراء المعارضة - الصادرة في ١ يناير ٢٠٠٥.

اطلع دوماً على المستجدات

قم بزيارة موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الشبكة على www.iasb.org للإطلاع على المنتجات والخدمات الأخرى، بما في ذلك الاشتراكات الإلكترونية والمواد التعليمية وترجمات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- **الاشتراك الإلكتروني في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** يتيح الوصول إلى كل معيار دولي لإعداد التقارير المالية صدر منذ عام ٢٠٠٥ ما بعد ذلك وكل مسودة عرض ومسودة تفسير جديدة نشرت في عام ٢٠٠٥ - وهذا الاشتراك مرن ومن الممكن البحث فيه بشكل كامل وسهل الإستعمال. تابع أحدث المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإلكترونية.
- **إن تعليم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Education** والمواد التعليمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة متوفرة من قوائم الفحص الإلكترونية - ٢٠٠٥، وكذلك الأسئلة والإجابات وبنيت تعلم إلكترونية بناء على الموضوع. زد معرفتك بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- **الترجمات.** أحصل على الكتب الرسمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والاشتراكات باللغات الأوروبية الفرنسية - الفرنسية والألمانية والإيطالية والإسبانية ولغات أخرى. أحصل على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باللغة التي تحتاجها.

www.iasb.org

About Us | News | Meetings | Current Issues | Standards | Resources | Committees

IASCF Shop

Education

Translations

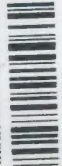
Conferences

XBRL

Subscription Services

اطلع دوماً على المستجدات - احصل على آخر الأخبار والمعلومات والتحديثات والمنتجات والخدمات من الموقع الإلكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية
www.iasb.org

Bibliotheca Alexandrina



0615103

رقم الآ
الوطن

رقم الإجراء المسموح من
دائرة المطبوعات والنشر

٢٠٠١/١٧/٢١٩٢

International Accounting Standards Board
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
هاتف: +44 (0) 20 7246 6411 ، فاكس: +44 (0) 20 7246 6411
البريد الإلكتروني: iasb@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org

IASCF Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
هاتف: +44(0) 20 7332 2730 ، فاكس: +44(0) 20 7332 2749
البريد الإلكتروني: publications@iasb.org الموقع الإلكتروني: www.iasb.org



International
Accounting Standards
Board®